Reinhard Gerwing

DIE AUSLEGUNG DER KÖRPERSCHAFTSTEUERLICHEN SONDERVORSCHRIFTEN ÜBER GENOSSENSCHAFTEN IN DER RECHTSPRECHUNG DES BUNDESFINANZHOFS UND DER FINANZGERICHTE

1974

Die Auslegung der körperschaftsteuerlichen Sondervorschriften über Genossenschaften in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte

Inaugural - Dissertation

zur

Erlangung des akademischen Grades eines Doktors

der Rechte

durch

den Fachbereich Rechtswissenschaft

der

Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von

Reinhard Gerwing

aus Münster

1974

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

1. Berichterstatter: Prof. Dr. Klein
2. Berichterstatter: Prof. Dr. Weber
Dekan: Prof. Dr. Kollhosser
Tag der mündlichen Prüfung: 20. Mai 1974

Meinen Eltern

Inhaltsübersicht

		Seite
Literaturverzeichnis		V
Rechtsprechungsverzeichnis		XII
Abkürzungsverzeichnis		XX
Einleitung		XXI
Hauptteil		1
1. Teil:	Die Warenrückvergütung (§ 35 KStDV)	1
1. Abschnitt:	Die rechtliche Einordnung der Warenrückvergütung	3
§ 1	Der rechtliche und wirtschaftliche Charakter und der Begriff der Warenrückvergütung	3
A.	Der rechtliche und wirtschaftliche Charakter der Warenrückvergütung	5
B.	Der Begriff der Warenrückvergütung	19
C.	Die Warenrückvergütung an Nichtmitglieder	27
§ 2	Die Abgrenzung der Warenrückvergütung von Rabatten, Nachzahlungen und Kostenerstattungen	29
A.	Die Abgrenzung von den Rabatten	30
B.	Die Abgrenzung von den Nachzahlungen	31
C.	Die Abgrenzung von den Kostenerstattungen	34
2. Abschnitt:	Die Erwirtschaftung und die Bemessung der Warenrückvergütung	36
§ 3	Die Erwirtschaftung im Mitgliedergeschäft	36

		Seite
A.	Die verschiedenen Geschäftsarten	40
	I. Das Zweckgeschäft	41
	II. Das Gegengeschäft	43
	III. Das Hilfsgeschäft	45
	IV. Das Nebengeschäft	48
	V. Das Zwangsgeschäft	52
B.	Das Mitgliedergeschäft	53
	I. Der Mitgliederbegriff	54
	II. Das Mitgliedergeschäft	65
§ 4	Die Überschußberechnung	71
A.	Der Überschußbegriff	73
B.	Die Ausklammerung des Gewinns aus Nebengeschäften	77
C.	Die Berechnung der Höhe der Warenrückvergütung	81
3. Abschnitt:	Die Festsetzung der Warenrückvergütung	95
§ 5	Der Warenrückvergütungsbeschluß	96
A.	Die Zuständigkeit	96
B.	Der Zeitpunkt	103
C.	Die Durchführung	105
§ 6	Die Verpflichtung der Genossenschaft zur Festsetzung	107
A.	Der Rechtsanspruch der Genossen	108
B.	Die Bilanzierung der Warenrückvergütung	112
§ 7	Das Verbot einer übermäßigen Reservenbildung	115

		Seite
4. Abschnitt:	Die Leistung der Warenrückvergütung	124
§ 8	Der Begriff "bezahlt" im Sinne des § 35 Abs. 1 Satz 1 KStDV	125
5. Abschnitt:	Der Abzug der Warenrückvergütung als Betriebsausgabe	141
§ 9	Warenrückvergütung und Wettbewerb	141
2. Teil:	Die Körperschaftsteuerbefreiung der land- und forstwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften (§ 31 KStDV)	149
§ 10	Der Sinn und Zweck der Steuerbefreiung	149
§ 11	Der Begriff der Nutzungsgenossenschaft und die Voraussetzungen der Steuerbefreiung	156
A.	Der Begriff	156
B.	Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung	158
§ 12	Der Begriff der Verwertungsgenossenschaft und die Voraussetzungen der Steuerbefreiung	162
A.	Der Begriff	162
B.	Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung	166
I.	Die Selbstgewinnung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse durch die Genossen	171
II.	Die Bearbeitung oder Verwertung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft	173
1.	Beteiligungen	178
2.	Einzeltätigkeiten	185

Seite

3. Teil: Die Körperschaftsteuerermäßigung der Kreditgenossenschaften (§19 Abs. 2b KStG) 189

§ 13 Der Sinn und Zweck der Steuervergünstigung 189

§ 14 Der Begriff der Kreditgenossenschaft und die Abgrenzung von anderen Genossenschaften 198

A. Der Begriff der Kreditgenossenschaft 198

I. Der Begriff der Kreditgenossenschaft unter Berücksichtigung des Gesetzes über das Kreditwesen (KWG) 198

II. Der Begriff der Kreditgenossenschaft unter Berücksichtigung des Normzwecks des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG 200

III. Der Begriff der Kreditgenossenschaft in den Urteilen der Finanzrechtsprechung 203

IV. Bankfremde Geschäfte 206

V. Untergeordnete Bedeutung 212

B. Die Abgrenzung von anderen Genossenschaften 215

§ 15 Die ausschließliche Kreditgewährung an Mitglieder 224

A. Die Kreditgewährung 225

I. Der Kreditbegriff 225

II. Die "Gewährung" von Krediten 229

III. Die Abgrenzung der Kreditgewährung von anderen Anlageformen 241

IV. Das Kreditgeschäft als Hauptgeschäftszweig 246

B. Der Mitgliederkredit 253

I. Die Mitgliedschaft 255

II. Die Ausschließlichkeit des Mitgliedergeschäfts 256

I. Literaturverzeichnis

1. Lehrbücher und Kommentare

ADLER-DÜRING-SCHMALTZ	Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Band 1 - 3, 4. Aufl., Stuttgart 1968
BAUMBACH, Adolf HUECK, Alfred	Aktiengesetz, Kurz-Kommentar, 13. Aufl., München 1968
BLÜMICH, Walter KLEIN, Otto STEINBRING, Werner STUTZ, Heinrich	Körperschaftsteuergesetz mit Durchführungsverordnungen, Nebengesetzen und Verwaltungsanweisungen, Kommentar, 4. Aufl., Berlin-Frankfurt a. M. 1965
CONSBRUCH, Johannes MÖLLER, Annemarie	KWG-Kommentar Kreditwesengesetz mit der Zinsverordnung und den wichtigsten anderen Ausführungsvorschriften, München und Berlin 1965
ERMAN, Walter	Handkommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 1, 3. Aufl., Münster 1962
HERRMANN, Carl HEUER, Gerhard	Kommentar zur Einkommensteuer einschließlich Lohnsteuer und Körperschaftsteuer, Band IV, 11. Aufl., Köln 1965
LANG, WEIDMÜLLER	Genossenschaftsgesetz, Kommentar, 29. Aufl., Berlin-New York 1971

PALANDT	Bürgerliches Gesetzbuch, 33. Aufl., München 1974
PARISIUS, Ludolf CRÜGER, Hans	Das Reichsgesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Kommentar, Berlin-Leipzig 1932
REICHSGERICHTSRÄTEKOMMENTAR	Das Bürgerliche Gesetzbuch, Kommentar, herausgegeben von Reichsgerichtsräten und Bundesrichtern, 11. Aufl., Berlin 1959
SCHMIDT-BLEIBTREU, Bruno KLEIN, Franz	Kommentar zum Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 2. Aufl., Neuwied-Berlin 1969
SCHORK, Ludwig	Gesetz über das Kreditwesen, Kommentar, 1. Aufl., Köln-Berlin-Bonn-München 1965
SZAGUNN, Volkhard NEUMANN, Walter	Gesetz über das Kreditwesen, Kommentar, 2. Aufl., Stuttgart 1967
ZÜLOW, Kurt HENZE, Max SCHUBERT, Rolf	Die Besteuerung der Genossenschaften, 5. Aufl., Berlin-Frankfurt 1966

2. Einzelschriften, Gutachten, Aufsätze und Dissertationen

ADLER, Hans	Die Änderung des aktienrechtlichen Jahresabschlusses, Wpg 1949 S. 109 ff.
ASSEYER, Manfred	Die Vereinbarkeit der unterschiedlichen körperschaftsteuerlichen Behandlung der land- und forstwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften einerseits und der Kapitalgesellschaften sowie der übrigen Genossenschaften andererseits mit dem Grundgesetz, Dissertation, MUnster 1968
Bundesrepublik in Zahlen	Ausgabe 1973, Herausgegeben von der Commerzbank AG
DRAHEIM, Georg	Die Genossenschaft als Unternehmungstyp, 2. Aufl., Göttingen 1955
Dritter Subventionsbericht	der Bundesregierung vom 23.12. 1971, Bundestags-Drucksache VI/2994
FRIEDRICH, Werner	Verstoßen die Steuervergünstigungen für Genossenschaften gegen das Grundgesetz ? StuW 1958 Sp. 1 ff.

GRIEGER	Zur Berechnung des im Mitgliedergeschäft erwirtschafteten Überschusses einer Genossenschaft (BFH-Urt. I 226/55 U vom 25.9.1956) DStZ (A) 1956 S. 365 ff.
Derselbe	Anmerkung zu dem Urt. d. BFH v. 21.5.1957 - I 228/56 S - DStZ (A) 1957 S. 286 f.
GUTACHTEN	der Steuerreform-Kommission 1971, Bonn 1971
HAMANN, Andreas	Genossenschaftliche Warenrückvergütungen und Preisbindung DB 1962 S. 793 f.
Derselbe	Wirtschaftslenkung durch Steuern BB 1952 S. 953 ff.
HOFFMANN	Anmerkung zu dem Urt. d. BFH v. 25.9.1956 - I 226/55 U - FR 1957 S. 65 ff.
HOFFMANN, Gisela	Änderung festgestellter Bilanzen, insbesondere von DM-Eröffnungsbilanzen, BB 1956 S. 569 ff.
KAATZ	Anmerkung zu dem Urt. d. BFH v. 27.4.1954 - I 150/52 U - FR 1954 S. 564

KLEIN, Friedrich — Das Steuerrecht der Genossenschaften, in: Seraphim, Vom Wesen der Genossenschaften und ihre steuerliche Behandlung, Neuwied 1951

Derselbe — Verstoßen die Steuervergünstigungen für Genossenschaften gegen das Grundgesetz ? Entgegnung zu der unter dieser Überschrift veröffentlichten Abhandlung von Rechtsanwalt Werner Friedrich in StuW 1958 Sp. 1 ff.

Derselbe — Zur Frage der Körperschaftbesteuerung von Delkrederegenossenschaften, ZfgGen 1953 S. 77 ff.

KOLBE, Hans — Die Körperschaftsteuer der Genossenschaften, Siegburg 1949

MAHLMANN, Wilfried — Die genossenschaftliche Warenrückvergütung - eine gewinnmindernde Betriebsausgabe in Höhe von jährlich 800 Millionen DM ? DB 1972 S. 1548 ff.

Derselbe — Genossenschaftsrecht und Wettbewerbsordnung, Köln-Berlin-Bonn-München 1971

MÖSCHEL, Wernhard — Das Wirtschaftsrecht der Banken, Frankfurt 1972

MÜLLER	Anmerkung zu dem Urt. d. BFH v. 6.12.1955 - I 2/55 - DStZ (B) 1956 S. 71
PAUL, Willy	Nochmals: Preisbindung, Warenrückvergütung und Diskriminierungsverbot, WRP 1963 S. 285 ff.
PAULICK, Heinz	Anmerkung zu dem Urt. d. BFH v. 15.4.1970 - I R 125/68 - ZfgGen Band 21 S. 81 ff.
Derselbe	Das Recht der eingetragenen Genossenschaft, Karlsruhe 1956
Derselbe	Die steuerliche Behandlung der sogen. Delkrederegenossenschaften, StuW 1952 Sp. 731 ff.
Derselbe	Die Warenrückvergütung, ihr Wesen und ihre steuerliche Behandlung, Neuwied 1951
Derselbe	Kritische Betrachtungen zur neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs auf dem Gebiete der Genossenschaftsbesteuerung, StuW 1958 Sp. 671 ff.
Derselbe	Zur Steuerbefreiung der landwirtschaftlichen Verwertungsgenossenschaften insbesondere bei Beteiligung an einem Handelsunternehmen, StuW 1957 Sp. 337 ff.

RAUHE, Dieter	Kapitaldividende und Warenrückvergütung im Körperschaftsteuerrecht, Dissertation, Göttingen 1970
Referentenentwurf	des Bundesjustizministeriums für ein zukünftiges Genossenschaftsgesetz aus dem Jahre 1962
SCHICK, Walter	Anmerkung zu dem Urt. d. BFH v. 7.5.1969 - I R 68/67 - ZfgGen 1969 S. 377 ff.
SCHLÜTER, Wilfried	Das obiter dictum, München 1973
SCHUBERT, Rolf	Anmerkung zu dem Urt. d. BFH v. 21.5.1957 - I 228/56 S - BB 1957 S. 778 f.
Derselbe	Die Warenrückvergütung im Steuerrecht, BB 1959 S. 225 ff.
SERAPHIM, Hans-Jürgen	Vom Wesen der Genossenschaften und ihre steuerliche Behandlung, Neuwied 1951
SIARA	Zur Bemessung der Warenrückvergütungen bei Genossenschaften, BB 1951 S. 300
WEBER, Harald	Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der selbständigen Unternehmen, Frankfurt 1971

WESTERMANN, Harry — Das rechtliche Wesen der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, in: Seraphim, Vom Wesen der Genossenschaften und ihre steuerliche Behandlung, Neuwied 1951

Derselbe — Die Rechtsnatur der Warenrückvergütung, in: Die genossenschaftliche Rückvergütung, Karlsruhe 1961 S. 1 ff.

Derselbe — Rechtsprobleme der Genossenschaft, Karlsruhe 1965

II. Verzeichnis der berücksichtigten Entscheidungen

1. Entscheidungen des Reichsfinanzhofs

1) Urt. d. RFH v. 9. 1.1925 - I A 79/24 - RFHE Bd. 15 S. 347
2) Urt. d. RFH v. 8.11.1927 - I A 50/27 - RFHE Bd. 22 S. 146
3) Urt. d. RFH v. 13. 3.1930 - III A 36/29 - RStBl 1930 S. 294
4) Urt. d. RFH v. 14. 7.1932 - I A 81/30 - RStBl 1932 S. 737
5) Urt. d. RFH v. 17. 1.1934 - I A 39/33 - RStBl 1934 S. 616
6) Urt. d. RFH v. 19. 7.1938 - I 197/38 - RStBl 1938 S. 879
7) Urt. d. RFH v. 5. 8.1941 - I 102/41 - RStBl 1941 S. 765

8) Urt. d. RFH v. 28. 4.1942 - I 114/41 -
RStBl 1942 S. 674
9) Urt. d. RFH v. 16. 6.1942 - I 197/41 -
RStBl 1942 S. 790
10) Urt. d. RFH v. 9. 4.1943 - I 125/42 -
RFHE Bd. 53 S. 136
11) Urt. d. RFH v. 7. 3.1944 - I 185/43 -
RFHE Bd. 54 S. 70

2. Entscheidungen des Bundesfinanzhofs

1) Gutachten d. BFH v. 2.12.1950 - I D 3/50 S -
BStBl 1951 III S. 26
2) Urt. d. BFH v. 30. 8.1951 - III 97/51 U -
BFHE Bd. 55 S. 462
3) Urt. d. BFH v. 4. 4.1952 - I 32/51 U -
BStBl 1952 III S. 155
4) Urt. d. BFH v. 10. 2.1953 - I 123/52 U -
BStBl 1953 III S. 81
5) Urt. d. BFH v. 23. 3.1953 - I 147/52 U -
BStBl 1953 III S. 140
6) Urt. d. BFH v. 25. 8.1953 - I 38/53 U -
BStBl 1954 III S. 36
7) Gutachten d. BFH v. 8. 9.1953 - I D 2/52 S -
BStBl 1954 III S. 38
8) Urt. d. BFH v. 12. 1.1954 - I 88/53 -
BStBl 1954 III S. 101
9) Urt. d. BFH v. 2. 2.1954 - I 85/53 U -
BStBl 1954 III S. 102
10) Urt. d. BFH v. 27. 4.1954 - I 150/52 -
BStBl 1954 III S. 191
11) Urt. d. BFH v. 28. 9.1954 - I 127/54 U -
BStBl 1954 III S. 339
12) Urt. d. BFH v. 23.11.1954 - I 139/53 -
DStZ (B) 1955 S. 230

13) Urt. d. BFH v. 6.12.1955 - I 155/54 -
BStBl 1954 III S. 95

14) Urt. d. BFH v. 6.12.1955 - I 2/55 -
DStZ (B) 1956 S. 70

15) Urt. d. BFH v. 25. 9.1956 - I 226/55 U -
BStBl 1956 III S. 367

16) Urt. d. BFH v. 11.12.1956 - I 179/55 -
DStZ (B) 1957 S. 158

17) Urt. d. BFH v. 30. 4.1957 - I 145/56 U -
BStBl 1957 III S. 219

18) Urt. d. BFH v. 21. 5.1957 - I 228/56 S -
BStBl 1957 III S. 251

19) Urt. d. BFH v. 9. 7.1957 - I 98/56 U -
BStBl 1957 III S. 345

20) Urt. d. BFH v. 23. 7.1957 - I 50/55 U -
BStBl 1957 III S. 306

21) Urt. d. BFH v. 16. 8.1957 - III 242/56 U -
BStBl 1957 III S. 339

22) Urt. d. BFH v. 8.10.1957 - I 43/57 U -
BStBl 1958 III S. 95

23) Urt. d. BFH v. 4.11.1958 - I 141/57 U -
BStBl 1959 III S. 50

24) Urt. d. BFH v. 13. 1.1959 - I 44/57 -
BStBl 1959 III S. 197

25) Urt. d. BFH v. 24. 2.1959 - I 197/58 U -
BStBl 1959 III S. 201

26) Urt. d. BFH v. 5. 5.1959 - I 11/58 S -
BStBl 1959 III S. 369

27) Urt. d. BFH v. 16. 6.1959 - I 132/58 -
DStZ (B) 1962 S. 437

28) Urt. d. BFH v. 28. 7.1959 - I 150/58 U -
BStBl 1959 III S. 372

29) Bescheid d. BFH v. 2. 6.1959 und
Urt. d. BFH v. 29. 9.1959 - I 37/59 U -
BStBl 1959 III S. 486

30) Urt. d. BFH v. 12. 1.1960 - I 168/58 U -
BStBl 1960 III S. 94

31) Urt. d. BFH v. 8.11.1960 - I 152/59 U -
BStBl 1960 III S. 523

32) Urt. d. BFH v. 6.12.1960 - I 75/60 U -
BStBl 1961 III S. 40

33) Urt. d. BFH v. 20.11.1962 - I 242/61 U -
BStBl 1963 III S. 113

34) Urt. d. BFH v. 31. 7.1963 - I 271/61 -
HFR 1963 S. 444

35) Urt. d. BFH v. 29. 8.1963 - V 239/59 U -
BStBl 1963 III S. 519

36) Urt. d. BFH v. 2.10.1963 - I 15/62 -
HFR 1964 S. 49

37) Urt. d. BFH v. 18.12.1963 - I 187/62 U -
BStBl 1964 III S. 211

38) Urt. d. BFH v. 24. 6.1964 - II 125/61 U -
BStBl 1964 III S. 446

39) Urt. d. BFH v. 26. 6.1964 - III 293/59 U -
BStBl 1964 III S. 614

40) Urt. d. BFH v. 10. 2.1965 - III 22/60 -
HFR 1965 S. 450

41) Urt. d. BFH v. 1. 2.1966 - I 275/62 -
BStBl 1966 III S. 321

42) Urt. d. BFH v. 7. 2.1968 - I 267/64 -
BFHE Bd. 91 S. 526

43) Urt. d. BFH v. 28. 2.1968 - I 260/64 -
BFHE Bd. 92 S. 202

44) Urt. d. BFH v. 28.11.1968 - I 47/65 -
BFHE Bd. 94 S. 390

45) Urt. d. BFH v. 5. 2.1969 - I R 39/66 -
BFHE Bd. 95 S. 317

46) Urt. d. BFH v. 5. 3.1969 - I R 41/66 -
BFHE Bd. 95 S. 167

47) Urt. d. BFH v. 7. 5.1969 - I R 68/67 -
BFHE Bd. 95 S. 395

48) Urt. d. BFH v. 15. 5.1970 - I R 125/68 -
BFHE Bd. 99 S. 34

49) Urt. d. BFH v. 14.10.1970 - I R 67/68 -
BFHE Bd. 99 S. 375

50) Urt. d. BFH v. 2.12.1970 - I R 122/68 -
BFHE Bd. 101 S. 79

3. Entscheidungen der Finanzgerichte

1) Urt. d. FG München v. 6. 3.1951 - III 169/50 -
amtlich nicht veröffentlicht

2) Urt. d. FG Nürnberg v. 30. 6.1954 -
I 11-14/54 -
EFG 1953/1954 S. 265

3) Urt. d. FG Hamburg v. 30.11.1954
- II 332/54 -
EFG 1955 S. 110

4) Urt. d. FG München v. 13.1.1955
- I 288/54 -
EFG 1955 S. 201

5) Urt. d. FG Rheinland-Pfalz v. 23.2.1955
- I 30-33/54 -
DStZ (B) 1955 S. 191

6) Urt. d. FG Hannover v. 4. 3.1955
- III 372/54 -
DStZ (B) 1955 S. 529

7) Urt. d. FG Nürnberg v. 27.4.1955
- I 51/53 -
DStZ (B) 1956 S. 167

8) Urt. d. FG Stuttgart v. 3.7.1956
- I 975-976/54 -
Wpg 1956 S. 502

9) Urt.	d. FG Stuttgart	v.	27.11.1956 - III 762/56 - DStZ (B) 1957 S. 168
10) Urt.	d. FG Hannover	v.	29.11.1956 - III Kö 88-89/56 - EFG 1957 S. 167
11) Urt.	d. FG Hannover	v.	7.3.1957 - III Kö 53/56 - EFG 1957 S. 242
12) Urt.	d. FG München	v.	8.3.1957 - III 68/56 - EFG 1957 S. 317
13) Urt.	d. FG Hannover	v.	26.4.1957 - III Kö 52/56 - EFG 1957 S. 342
14) Urt.	d. FG Schleswig-Holstein	v.	3.12.1957 - IV 52/57 - EFG 1958 S. 134
15) Urt.	d. FG Hannover	v.	13.2.1958 - III Kö 88/57 - DStZ (B) 1958 S. 190
16) Urt.	d. FG München		v. 7.3.1958 - III 76-77/55 - DStZ (B) 1958 S. 231
17) Urt.	d. FG München	v.	9.7.1958 III 194/57 - DStZ (B) 1958 S. 445
18) Urt.	d. FG Münster	v.	29.5.1959 - Ib 302-306/58 - EFG 1959 S. 349
19) Urt.	d. FG Stuttgart	v.	27.10.1959 - III 762-763/59 - EFG 1960 S. 211

20) Urt.	d. FG Münster	v.	19.7.1960 - V-IIb 611/59 - EFG 1960 S. 462
21) Beschluß	d. FG Hannover	v.	24.3.1961 - VI Kö 5/61 - EFG 1961 S. 508
22) Urt.	d. FG Nürnberg	v.	25.4.1961 - I 217/58 - EFG 1962 S. 70
23) Urt.	d. FG Schleswig-Holstein	v.	31.8.1961 - IV 100/61 - EFG 1962 S. 69
24) Urt.	d. FG Hamburg	v.	3.7.1963 - II 86/62 - EFG 1964 S. 71
25) Urt.	d. FG Düsseldorf	v.	28.2.1964 - VII 26-27/60 K - EFG 1964 S. 552
26) Urt.	d. FG Münster	v.	25.3.1964 - VI-IIb 602-605/59 - DStZ (B) 1964 S. 422
27) Urt.	d. FG München	v.	19.8.1964 - II 13-14/64 - EFG 1965 S. 190
28) Urt.	d. FG München	v.	3.11.1964 - I 211/63 - EFG 1965 S. 284
29) Urt.	d. FG München	v.	11.11.1964 - II 50/64 - EFG 1965 S. 333
30) Urt.	d. FG Schleswig-Holstein	v.	9.12.1964 - IV 35/63 - EFG 1965 S. 333

31) Urt. d. FG Münster v. 19.11.1965
- II-VIIb 432-433/64 -
EFG 1966 S. 384

32) Urt. d. FG Freiburg v. 25.10.1966
- II 116/66 -
EFG 1967 S. 93

33) Urt. d. FG Bremen v. 27.1.1967
- II 102/64 -
EFG 1967 S. 305

34) Urt. d. FG Hamburg v. 9.3.1967
- II 243-248/65 -
EFG 1967 S. 479

35) Urt. d. FG München v. 14.3.1968
- II (VI) 423/65 -
EFG 1968 S. 377

36) Urt. d. FG München v. 24.7.1968
- I 192/66 -
EFG 1969 S. 38

37) Urt. d. FG Münster v. 19.3.1969
- VII 2147/67 K -
EFG 1969 S. 557

4. Sonstige Entscheidungen

1) Urt. d. PrOVG v. 24.4.1906 J.N. II 895 - Rep. II C 185/05 - OVGE Bd. 49 S. 61

2) Beschluß d. Kammergerichts v. 24.9.1908, Jahrbuch der Entsch. der Kammergerichte, Bd. 36 Abt. A S. 142

3) Urt. d. OFH v. 11.8.1948 - I 9/48 - RFHE Bd. 54 S. 261

4) Urt. d. BVerfG v. 24.1.1962 - 1 BvR 845/58 - BVerfGE Bd. 13 S. 331

5) Beschluß d. BVerfG v. 5.5.1964 - 1 BvR 365/60 - BVerfGE Bd. 17 S. 364

III. Abkürzungsverzeichnis

Hinsichtlich der Abkürzungen wird generell Bezug genommen auf Kirchner, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 2. Aufl., Berlin 1968.
Anders als bei Kirchner abgekürzt:

a. Anf.	-	am Anfang
bzw.	-	beziehungsweise
d.	-	des oder der
etc.	-	et cetera
ggfs.	-	gegebenenfalls
gem.	-	gemäß
i.V.m.	-	in Verbindung mit
KStGenVO	-	Verordnung über die Körperschaftsteuer der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
l.	-	links oder linke (Seite)
RGRK	-	Reichsgerichtsrätekommentar
sog.	-	sogenannt(e)
u.s.w.	-	und so weiter
u. U.	-	unter Umständen
v.	-	vom, von oder vor
Verb.	-	Verbindung
vgl.	-	vergleiche
v. H.	-	vom Hundert
v. u.	-	von unten
ZfgGen	-	Zeitschrift für das gesamte Genossenschaftswesen
z. Zt.	-	zur Zeit

EINLEITUNG

Es hat im Schrifttum der Vergangenheit viele Gesichtspunkte gegeben, unter denen die rechtliche und wirtschaftliche Problematik der steuerlichen Sondervorschriften über die Genossenschaften behandelt worden ist. Im Gegensatz zu diesen Abhandlungen, die entweder die Rechtfertigung oder aber die Ablehnung der steuerlichen Sonderbehandlung der Genossenschaften zum Ziel hatten, sollen in dieser Untersuchung, die ihr Augenmerk auf die Nachkriegs-Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte zur Körperschaftbesteuerung der Genossenschaften richtet, keine neuen oder abgeänderten Vorschläge zur Genossenschaftsbesteuerung gemacht werden.

Diese Untersuchung soll einmal einen Rückblick auf das bisher in der Rechtsprechung Gewesene darstellen und sich fast nur auf die Auswertung ihrer Entscheidungen beschränken. Der Grund, warum das Thema dieser Dissertation nur auf die Rechtsprechung ausgerichtet ist, liegt u. a. darin, daß in unserem heutigen Rechtsstaat in gewisser Weise von einem "Primat der Rechtsprechung"[1] gesprochen werden kann; einer reinen Rechtsprechungs-Analyse kommt neben dem wissenschaftlichen Interesse, wenn man sich dieser Meinung Herrmann-Heuers anschließt, auch große praktische Bedeutung zu, denn die höchstrichterlichen Entscheidungen haben - trotz der Beschränkung ihrer Rechtskraftwirkung auf die Parteien - nicht geringe Bedeutung für künftige Rechtsstreitigkeiten.

---

1) Vgl. Herrmann-Heuer, KStG, Einführung, Anm. 21.

Diese Bedeutung höchstrichterlicher Urteile ergibt sich schon aus der Tatsache, daß einige der zentralen Probleme der körperschaftsteuerlichen Behandlung der Genossenschaften im Laufe der letzten zwanzig Jahre nur deshalb durch eine Regelungstätigkeit des Gesetz- bzw. Verordnungsgebers gelöst worden sind, weil höchstrichterliche Urteile im Schrifttum heftig umstritten waren und eine den Streit schlichtende Rechtsnorm erforderlich machten. Auf diese Weise sind z. B. das Beteiligungsproblem, der Überschuß-Begriff des § 35 KStDV und das Verhältnis der WarenrÜckvergÜtung zur Steuerermäßigung bei Kreditgenossenschaften normativ geregelt worden, was ohne die als auslösendes Moment dienenden Urteile der Rechtsprechung kaum geschehen wäre. Die nicht geringe Bedeutung höchstrichterlicher Urteile für künftige Rechtsstreitigkeiten ergibt sich aber auch aus der starken Beachtung, die diese allgemein, im besonderen aber in interessierten Fachkreisen und unter den Steuerpflichtigen finden, bei denen ähnliche steuerliche Tatbestände vorliegen.

Zum anderen sollen in der Untersuchung nicht so sehr die einschlägigen Rechtsnormen selbst, sondern vor allem die Urteile der Steuerrechtsprechung untersucht werden, und zwar speziell unter dem Gesichtspunkt, wie sie die von der Legislative vorgegebenen Begriffe und Tatbestandsmerkmale der steuerlichen Sondervorschriften für Genossenschaften ausgelegt haben und wie folgerichtig oder wie inkonsequent dies in der Rechtsprechungspraxis geschehen ist.

Eine solche Untersuchung ist auch deshalb erforderlich, weil durch die Steuerrechtsprechung nicht nur großer Einfluß auf die Entwicklung des Steuerrechts, sondern auch auf die Anwendung durch die Finanzverwaltung ausgeübt wird. Weder Gesetzgebung noch Verwaltung können wichtige steuerliche Grundsatzentscheidungen der Rechtsprechung ganz außer acht lassen, weil häufig das entscheidende Für oder Wider eines Problems in diesen Urteilen erörtert wird. Bei der Finanzverwaltung kommt der Einfluß der Rechtsprechung z. B. dadurch deutlich zum Ausdruck, daß beim Erlaß neuer Steuerrichtlinien wichtige Urteile stets verwertet und häufig direkter Inhalt der Richtlinien geworden sind.

Nicht zuletzt für die genossenschaftliche Praxis sind die höchstrichterlichen Urteile von wegweisender Bedeutung. Ihr Inhalt führt nämlich oft zu einem angepaßten Verhalten der Steuerpflichtigen, manchmal aber auch zu Umgehungsversuchen oder steuerlichen Verhaltensweisen, die neue Rechtsstreitigkeiten nach sich ziehen.

Aus der folgenden kritischen Untersuchung der Rechtsprechung mit den dargestellten Zielen kann sich jedoch kein vollständiges Bild der Besteuerung der Genossenschaften ergeben, und zwar schon deshalb nicht, weil zu manchen Einzelproblemen keine Entscheidungen ergangen sind. Diese Untersuchung soll aber die grundsätzliche Einstellung der Rechtsprechung, d. h. die Leitlinien, die die steuerliche Rechtsprechung zu einzelnen wichtigen Problemen der Genossenschaftsbesteuerung durchziehen, aufzeigen. Dabei steht die Warenrückvergütung deshalb im Vordergrund, weil sich die

Steuerrechtsprechung in ihren Entscheidungen mit deren Einzelproblemen am häufigsten befaßt hat, so daß die Ausführungen über die Besteuerung der land- und forstwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften (§ 31 KStDV) und Kreditgenossenschaften (§ 19 Abs. 2b und 2c KStG) schon vom Umfang her zurücktreten.

Insgesamt sind 103 Entscheidungen in die Untersuchung einbezogen worden, darunter 50 des Bundesfinanzhofs und 37 der verschiedenen Finanzgerichte. Dem Thema dieser Untersuchung entsprechend ist das Schrifttum nur ergänzend herangezogen worden, so z. B. in einigen Fällen, um das Bild von der Problematik einer Frage oder eines Begriffs abzurunden.

Als Abschluß dieser Einleitung sei noch auf die Tendenz hingewiesen, die sich in der Steuergesetzgebung andeutet. Nach ständigem Abbau z. B. der Steuersatzvorteile der Kreditgenossenschaften bahnt sich anscheinend eine Radikallösung der gesamten genossenschaftlichen Körperschaftsbesteuerung an. Falls nämlich die im Gutachten der Steuerreform-Kommission 1971[2)] geäußerten Ansichten Rechtsnormen werden sollten, werden sich viele Genossenschaften auf eine steuerlich veränderte Situation einstellen müssen; die Kommission will nämlich sämtliche körperschaftsteuerlichen Vergünstigungen und Sondervorschriften für Genossenschaften aus Gründen des Wettbewerbs und der Steuervereinfachung abschaffen.

---

2) Gutachten der Steuerreform-Kommission 1971, IV, Rdnr. 31-33 S. 301/302, Rdnr. 416-417 S. 406 und Rdnr. 468 S. 418.

1. Teil: Die Warenrückvergütung (§ 35 KStDV)

Die Warenrückvergütung ist das die Genossenschaften kennzeichnende und von anderen Gesellschaftsformen unterscheidende Rechtsinstitut im steuerrechtlichen Bereich. Sie spielte stets eine überragende Rolle, da der den Genossenschaften vom Gesetzgeber erteilte Förderungsauftrag durch die Gewährung von Warenrückvergütungen erfüllt wurde und sie von anderen Gesellschaften entscheidend abhob. Die Teilnahme am Wettbewerb und die inzwischen erreichte Größe mancher Genossenschaften haben jedoch dazu geführt, daß sich heute viele Genossenschaften in einer Weise erwerbswirtschaftlich betätigen, welche die enge personelle Verknüpfung der Genossen zwar nicht rechtlich, wohl aber tatsächlich und wirtschaftlich gelockert hat. Es muß heute festgestellt werden, daß sich die vom Gesetzgeber früher vorgestellte Gesellschaftsform "Genossenschaft" gewandelt hat, weil viele Genossenschaften schon wegen ihrer Größe und aus Gründen des Wettbewerbs sich in ähnlicher Weise geschäftlich betätigen, disponieren und investieren wie die mit ihnen häufig in Konkurrenzkampf stehenden Gesellschaften anderer Rechtsform. Bezeichnend ist, daß heute aus rein wirtschaftlichen Gründen - u.a. auch wegen der bei Genossenschaften verhältnismäßig geringen Eigenkapitalausstattung - von großen und bekannten Genossenschaften ernsthaft erwogen wird bzw. es beschlossene Sache ist, sich in Kapitalgesellschaften umzuwandeln. Das brächte zwar einige steuerliche Nachteile mit sich, nach Meinung der Befürworter würden die Vorteile, z. B. erweiterter Handlungsspielraum der Geschäftsführung, Verstärkung der notorisch dünnen Eigenkapitaldecke und die daraus fol-

gende Erleichterung von Investitionen, die Steuersatznachteile erheblich überwiegen. Dabei ist besonders die bessere Kapitalausstattung von Bedeutung, da jedes im Wettbewerb stehende Unternehmen u.a. einem Investitions- und Modernisierungszwang unterliegt, der mit den bisherigen genossenschaftlichen Finanzierungs- und Kapitalbeschaffungsmöglichkeiten nicht oder kaum durchzuführen ist.

Diese veränderte wirtschaftliche Gesamtsituation hat der Bedeutung der Warenrückvergütung, wie die für den steuerlichen Bereich wichtigen Gesamtziffern deutlich belegen[1], keinen Abbruch tun können, eine Tatsache, die deshalb erstaunen muß, weil die genossenschaftlichen Vorstände heute allgemein bestrebt sind, die Warenrückvergütungen zugunsten der Bildung von Kapitalreserven einzuschränken [2]. Ein weiterer Grund, warum die ungeminderte Bedeutung der Warenrückvergütung erstaunen muß, dürfte in der Tatsache liegen, daß die am Markt konkurrierenden Genossenschaften durch den Wettbewerbsdruck gezwungen werden, noch schärfer zu kalkulieren. Die Neuwerbung von Mitgliedern bzw. das Halten alter, als Großabnehmer begehrter Genossen wird daher häufig nur dadurch erreicht werden können, daß die Zugehörigkeit zur Genossenschaft erhebliche Vorteile bietet.

---

1) Danach betrug der Steuerausfall, der durch die Behandlung der Warenrückvergütung als gewinnmindernde Betriebsausgabe entstand, 1969 590 Mill. DM, 1970 665 Mill. DM und 1971 730 Mill. DM. Die Schätzungen für 1972 betragen 800 Mill. DM; bei dieser steigenden Tendenz dürfte die Milliardengrenze in einigen Jahren erreicht sein. Vgl. den dritten Subventionsbericht der Bundesregierung vom 23.12.1971, BT-Drucksache VI/2994 S. 172 u. 173.

2) Ob dieses von wirtschaftlichen Gesichtspunkten bestimmte Verhalten noch mit den herkömmlichen genossenschaftlichen Grundsätzen, insbesondere dem Förderungsauftrag des § 1 GenG, übereinstimmt, wird unten in § 8 an Hand der Steuerrechtsprechung untersucht werden.

Diese Vorteile spiegeln sich meist in den durch scharfe Kalkulation ermöglichten noch attraktiveren Nettopreisen wider, die z. B. eine Warengenossenschaft ihren Mitgliedern im Rahmen des genossenschaftlichen Warenbezugs anbieten muß. Diese Nettopreise bewegen sich oft kaum über der Kostendeckungsgrenze, so daß für die Auskehrung oder Zahlung[3] von durch erhöhte Kaufpreiszahlungen veranlaßten Einnahmen nur wenig Raum bleiben dürfte. Die oben erwähnten Zahlen lassen jedoch an der heutigen Bedeutung dieses Instituts keine Zweifel.

1. Abschnitt: Die rechtliche Einordnung der Warenrückvergütung

§ 1 Der rechtliche und wirtschaftliche Charakter und der Begriff der Warenrückvergütung

Gemäß § 23 Ziff. 2 KStG ist die Bundesregierung ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates anzuordnen, unter welchen Voraussetzungen Genossenschaften Warenrückvergütungen bei der Ermittlung des Gewinns absetzen dürfen. Von dieser Ermächtigung hat die Bundesregierung durch den Erlaß des § 35 KStDV[1] Gebrauch gemacht. Sowohl das Körperschaftsteuergesetz als auch die Körperschaftsteuerdurchführungsverordnung erwähnen heute ausdrücklich den Begriff der Warenrückvergütung, was

---

3) Der Rechtscharakter der Warenrückvergütung wird in § 1 unter A näher untersucht.

1) KStDV 1968 in der Fassung v. 26.3.1969 (BGBl 1969 I S. 270 ff.).

nicht schon immer der Fall war [2]. Da unter später zu erörternden weiteren Voraussetzungen[3] als erstes eine "Warenrückvergütung" begrifflich vorliegen muß, damit bestimmte Erträge der Genossenschaft bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns abgesetzt werden können, ist die begriffliche Klärung dieses Instituts wichtig. Dafür spricht auch die große Zahl der Urteile, in denen die Rechtsprechung Ausführungen zu Wesen, Charakter und Begriff der Warenrückvergütung gemacht hat [4].

Da der Begriff der Warenrückvergütung theoretisch-abstrakt nur schwer zu entwickeln ist, erwies es sich für die Finanzrichter als nötig, zum rechtlichen und wirtschaftlichen Charakter der Warenrückvergütung Stellung zu nehmen, damit der Begriff inhaltlich ausgefüllt werden und für die genossenschaftliche Praxis verwandt werden konnte. Dabei sind die beiden folgenden Ansatzpunkte - Charakter und Begriff der Warenrückvergütung - nicht getrennt zu sehen, sondern müssen als wechselseitige Ergänzung verstanden werden, da Wesen und Charakter nicht ganz ohne Begrifflichkeit und der Begriff nicht ohne den charakter- und wesensmäßigen Hintergrund darzulegen sind. Da die Formulierung des Begriffs also ohne Berücksichtigung des wirtschaftlichen und rechtlichen Charakters nur schwer möglich ist, umgekehrt aber Gedanken zum Charakter und Wesen formuliert werden können, ohne daß bereits der Begriff selber konkret bestimmt wird, soll zuerst auf den Charakter der Warenrückvergütung, wie er sich aus der Sicht der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs darbietet, eingegangen werden.

---

2) Vgl. dazu im einzelnen frühere Fassungen des KStG und der KStDV. Ergänzend ist jedoch darauf hinzuweisen, daß der Begriff "Rückvergütung" bereits in § 5 des Rabattgesetzes v. 25.11.1933, RGBl I S. 1011 ff., verwendet wurde.
3) Siehe dazu die Ausführungen der §§ 2 - 9.
4) Siehe die im folgenden zitierten Entscheidungen.

A. Der rechtliche und wirtschaftliche Charakter der Warenrückvergütung

Bei der Untersuchung der Rechtsprechung zu diesem Punkt fällt zunächst auf, daß die Entscheidungen ungewöhnlich zahlreich und ausführlich auf die im Schrifttum vertretenen Meinungen hinweisen. Die Hinweise geschehen in direkter Form durch Angabe der jeweiligen Verfasser und ihrer Ansichten, die teilweise wörtlich zitiert werden [5]. Es drängt sich dadurch der Verdacht auf, daß diese häufigen direkten Hinweise auf Literaturstimmen durch mangelnde eigene Überlegungen und Begründungen der Finanzrichter verursacht sein könnten. Der Grund dürfte aber vielmehr in der Tatsache liegen, daß es sich bei der ausführlich mit der hier angeschnittenen Frage befaßten Stellungnahme des BGH um ein Gutachten handelt [6].

Im Rahmen eines solchen Gutachtens kann die Polarisierung unterschiedlicher Meinungen besonders gut durch Hinweise auf das Schrifttum und frühere Gerichtsentscheidungen, die auf logisch begründbare, aber gegensätzliche Standpunkte hinauslaufen, dargestellt werden.

Die eine Meinung sieht in der Warenrückvergütung eine Ausschüttung, die den zu versteuernden Gewinn nicht mindern darf [7]; sie begründet ihre Ansicht damit, daß Ausgaben auf gesellschaftsrechtlicher Grund-

---

5) Vgl. vor allem das Gutachten des BGH v. 8.9.1953 - I D 2/52 S - BStBl 1954 III S. 38 ff., insbesondere S. 40/41.

6) Es sind bisher nur zwei höchstrichterliche Gutachten vorhanden, in denen der BFH strittige körperschaftsteuerliche Probleme der Genossenschaften beantwortet hat, und zwar das in der vorigen Fußnote 5) erwähnte Gutachten und das v. 2.12.1950 - I D 3/50 S - BFHE Bd. 55 S. 65 ff.

7) Mahlmann, DB 1972 S. 1548 ff.; siehe insbesondere die Aufzählung des Schrifttums in Fußnote 7 auf Seite 1548.

lage, insbesondere Gewinnausschüttungen, keine betrieblichen Ausgaben sind und damit das Betriebsergebnis steuerlich nicht mindern können[8].

Die entgegengesetzte Ansicht ordnet die Warenrückvergütung als Betriebsausgabe ein, die allerdings nur unter bestimmten weiteren Voraussetzungen[9] zum Abzug zugelassen wird[10].

Der Streit zwischen diesen beiden Auffassungen ist dogmatischer Art und hängt damit zusammen, daß beide Seiten den Charakter bzw. das Wesen der Warenrückvergütung anders beurteilen. Schon aus diesem Grund ist es erforderlich, die Begründung der einzelnen mit dieser Frage befaßten Urteile zu untersuchen.

Sehr aufschlußreich im Hinblick auf den Stand der Meinungen in der Rechtsprechung ist das Urteil des BGH vom 25.8.1953[11], auf das in etlichen späteren

---

8) Urt. d. BFH v. 25.9.1956 - I 226/55 U - BStBl 1956 III S. 367 ff., hier S. 369 1. Sp. in der Mitte.

9) Siehe dazu die Ausführungen unten in §§ 2 - 8.

10) Der BFH formuliert die Problemstellung in seinem Urt. v. 25.8.1953 - I 38/53 U - BStBl 1954 III S. 36 ff., hier S. 37 1. Sp. 1. Abs., ähnlich:
"Die Beurteilung hängt davon ab, ob man in den Beträgen, die in Form von Warenrückvergütungen (Kaufpreisrückvergütungen) den Genossen zufließen, das Ergebnis eines auf Gewinn gerichteten Strebens der Genossenschaft, oder Sparbeiträge der Genossen erblickt, für die die Genossenschaft dann wirtschaftlich betrachtet kein selbständiges Erwerbsunternehmen darstellt, sondern lediglich eine ihnen, gegebenenfalls ihren landwirtschaftlichen oder gewerblichen Betrieben, dienende Vereinigung."

11) Urt. d. BFH v. 25.8.1953 - I 38/53 U - BStBl 1954 III S. 36 ff.

Entscheidungen ausdrücklich verwiesen wird[12]. Wie das Urteil des BFH vom 8.11.1960 - I 152/59 U - ausführt, vertrat der RFH[13] die Ansicht, daß Kaufpreisvergütungen nicht steuerbegünstigter Genossenschaften an ihre Mitglieder Gewinnausschüttungen seien[14]. Aber

---

12) Gutachten des BFH v. 8.9.1953 - I D 2/52 S - BStBl 1954 III S. 38 ff., hier S. 41 l. Sp. 1. Abs.

Urt. d. FG Nürnberg v. 30.6.1954 - I 11-14/54 - EFG 1953/1954 S. 265 ff., hier S. 266 l. Sp. letzter Abs.

Urt. d. FG Hannover v. 4.3.1955 - III 372/54 - DStZ (B) 1955 S. 529 f., am Anfang der Urteilsbegründung.

Urt. d. BFH v. 25.9.1956 - I 226/55 U - BStBl 1956 III S. 367 ff., hier S. 369 r. Sp. 2. Abs.

Urt. d. FG Hannover v. 7.3.1957 - III Kö 53/56 - EFG 1957 S. 242 f., hier S. 242 a. Anf. der Urteilsbegründung.

Urt. d. BFH v. 8.11.1960 - I 152/59 U - BStBl 1960 III S. 523 f., hier S. 524 a. Anf. der Urteilsbegründung.

13) Urt. d. RFH v. 19.7.1938 - I 197/38 - RStBl 1938 S. 879 f.

14) Die gleiche Meinung vertraten sowohl früher als auch später ergangene Entscheidungen. So auch das Kammergericht in einem Beschluß v. 24.9.1908, Jahrbuch d. Entsch. d. Kammergerichts Bd. 36 Abtl. A S. 142: "Die Preisrückgewähr sei Gewinnverteilung." Ferner der RFH im Urt. v. 28.4.1942 - I 114/41 - RStBl 1942 S. 674 f., auf das sich das FG Nürnberg in seinem Urt. v. 30.6.1954 - I 11-14/54 - EFG 1954 S. 265 ff. beruft, wo es die Warenrückvergütungen als Ausschüttungen bezeichnet, die bei der Gewinnverteilung den Mitgliedern bewilligt werden. Ebenso sah die Vorinstanz des Urt. d. BFH v. 26.6.1964 - III 293/59 U - BStBl 1964 III S. 614 ff. - hier ergibt sich der Hinweis auf den Inhalt dieses nicht aufgefundenen finanzgerichtlichen Urteils aus S. 616 r. Sp. 2. Abs. - die Warenrückvergütung als einen Vorgang der genossenschaftlichen Gewinnverteilung an.

auch die Rechtsprechung des RFH[15] war - wie das gesamte Schrifttum und Teile der früheren Rechtsprechung - uneinheitlich[16]. Dieses geringe Maß an Übereinstimmung ist nur dadurch zu erklären, daß die steuerrechtlichen Grundbegriffe "Gewinnausschüttung" und "Betriebsausgabe" bei der Vielzahl der Erscheinungsformen und Gestaltungsmöglichkeiten Platz für Zwischenformen bieten, die ihnen nicht in jedem Fall eindeutig zugeordnet werden können. Die Folge davon ist, daß bei einem Sonderinstitut, wie es die nur bei einer Gesellschaftsform anzutreffende Warenrückvergütung ist, die systematisch richtige Einordnung schwerfällt.

Diese sachliche Diskontinuität von Gerichtsentscheidungen zu einem Problem oder einer Frage hat, was den Charakter der Warenrückvergütung betrifft, in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs einen erfreulichen Wandel erfahren. Ausgehend von den RFH-Urteilen zu den "Konsumgesellschaften" hat sich bei einem großen

---

15) Vgl. die einen anderen Standpunkt einnehmenden Urteile:
Urt. d. RFH v. 9.1.1925 - I A 79/24 - RFHE Bd. 15 S. 347 ff., hier S. 351/52.

Urt. d. RFH v. 8.11.1927 - I A 50/27 - RFHE Bd. 22 S. 146 ff. - RStBl 1928 S. 52.

Urt. d. RFH v. 13.3.1930 - III A 36/29 - RStBl 1930 S. 294 f.

Urt. d. RFH v. 7.3.1944 - I 185/43 - RFHE Bd. 54 S. 70 f., hier S. 70 zweitletzter Abs.: "... trägt dem Genossenschaftsgedanken Rechnung, wonach die den Genossen aus ihrer Beteiligung an der Genossenschaft zukommenden Vorteile nicht als Gewinne, sondern als Ersparnisse anzusehen sind."

Vgl. auch noch die Entscheidung d. PrOVG v. 24.4. 1906 J.N. II 895 - Rep. II C 185/05 - Entsch. d. OVG Bd. 49 S. 61.

16) Darauf wird in dem Urt. d. BFH v. 25.9.1956 - I 226/55 U - BStBl 1956 III S. 367 ff., hier S. 369 r. Sp. 2. Abs., besonders hingewiesen.

Teil des Schrifttums[17] und der gesamten Rechtsprechung des BFH[18] die Meinung durchgesetzt, daß es sich bei den WarenrÜckvergÜtungen, die auch Kundengewinne oder KaufpreisrÜckvergÜtungen genannt werden, nicht um GewinnausschÜttungen (Kapitaldividende) handeln kann. Entscheidenden Anteil an diesem Wandel der Ansichten darf Paulick[19] für sich beanspruchen, der die wirtschaftliche Besonderheit der WarenrÜckvergÜtung fortwährend betont und hervorgehoben hat und dessen Meinung vom BFH[20] wörtlich wiedergegeben und Übernommen wurde. Paulick sieht den Unterschied zwischen WarenrÜckvergÜtung und GewinnausschÜttung[21] in der Zielsetzung. Danach ist bei den kapitalistisch ausgerichteten Wirtschaftsunternehmen der Gewinn die Motivation des Handelns[22], bei den Genossenschaften dagegen der in § 1 GenG gesetzlich normierte Gedanke, die einzelnen Mitglieder wirtschaftlich zu

---

17) Z. B. Parisius-CrÜger, GenG, § 19 Anm. 7; Krakenberger, GenG, § 19 Anm. 3; BlÜmich-Klein-Steinbring, GenG, § 23 Anm. 42 Abs. 1 - 4 unter d). Ebenso Klein, Das Steuerrecht der Genossenschaften, S. 153 ff., hier S. 157, und Draheim, Die Genossenschaft als Unternehmungstyp, S. 158, die das Wesen der WarenrÜckvergÜtung als die RÜckgewährung der von den Genossen im Laufe eines Jahres zuviel gezahlten Preise begreifen. Als jÜngst geäußerte Gegenmeinung beachtenswert vor allem die Abhandlung von Mahlmann, Genossenschaftsrecht und Wettbewerbsordnung, S. 168 ff.

18) Siehe die im folgenden zitierten BFH-Urteile.

19) Paulick, "Die WarenrÜckvergÜtung, ihr Wesen und ihre steuerliche Behandlung", S. 13 ff., S. 20.

20) Gutachten des BFH v. 8.9.1953 - I D 2/52 S - BStBl 1954 III S. 38 ff., hier S. 40/41.

21) Siehe für die Abgrenzung auch Rauhe, "Kapitaldividende und WarenrÜckvergÜtung", S. 91.

22) Vgl. auch das Urt. d. BFH v. 2.2.1954 - I 85/53 U - BStBl 1954 III S. 102 f., hier insbes. S. 103 r. Sp., wo der wirtschaftlich-strukturelle Wesensunterschied von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften erwähnt wird.

fördern. Dieser Verbandszweck muß nach der Theorie des Genossenschaftswesens auch bei der genossenschaftlichen Preisgestaltung seinen Ausdruck finden, d.h. Preisregulativ ist nicht das freie Spiel von Angebot und Nachfrage, sondern der Förderungsgrundsatz, der letztlich nur eine Preisgestaltung in Höhe der Selbstkostendeckung zuläßt. Der Genossenschaft stehen zwei Wege zur Erreichung dieses Ziels zur Verfügung: einmal eine weniger scharf kalkulierte Preispolitik zu treiben, die mit einiger Sicherheit zu einem Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben führt, zum andern mittels scharfer Kalkulation so billige Leistungen anzubieten, daß das Ergebnis der Genossenschaft hart an der Selbstkostengrenze bleibt. Diese zwei unterschiedlichen Wege genossenschaftlicher Preisgestaltung haben aber höchstens Einfluß auf die Höhe der den Mitgliedern gewährten WarenrÜckvergÜtung, da der im ersteren Fall mit Sicherheit zu erwartende höhere Überschuß zu einer vergleichsweise höheren AusschÜttung von WarenrÜckvergÜtungen führen wird.

Sinn und Zweck des ersten Weges ist nur, mit größerer Wahrscheinlichkeit die Deckung der Selbstkosten und die Einstellung der Beträge in die gesetzlich oder statutarisch festgelegten Reservekonten sicherzustellen. In beiden Fällen handelt es sich bei dem "Leistungsaustausch" um keine echten Marktpreise, die, wenn sie dazu führen, daß die Selbstkostengrenze erreicht und überschritten wird, der Erzielung von Gewinn dienen sollen.

Die auf diese Art und Weise umrissene wirtschaftliche Unterschiedlichkeit der AusschÜttungen bei kapitalistischen Unternehmen und Genossenschaften mußte nach der Meinung der Rechtsprechung entsprechende Folgen

auf rechtlichem, d.h. hier steuerrechtlichem, Gebiet nach sich ziehen. Der BFH hat sich der Ansicht Paulicks über Wesen und Charakter der WarenrÜckvergÜtung angeschlossen. Das geht mittelbar aus der Feststellung hervor, daß die Verpflichtung der Genossenschaft, den im Warengeschäft erzielten Überschuß zwar nicht nur, aber doch hauptsächlich den einzelnen Genossen zuteil werden zu lassen, die Grundlage der WarenrÜckvergÜtung ist.[23] Unmittelbar ist diese Ansicht den Urteilen des Bundesfinanzhofs vom 8.11.1960[24], vom 26.6.1964[25], vom 1.2.1966[26], vom 10.2.1965[27] und vom 28.11.1968[28] zu entnehmen. So führt z. B. das Urteil vom 8.11.1960[29] unter

---

23) Urt. d. BFH v. 25.8.1953 - I 38/53 U - BStBl 1954 III S. 36 ff., hier S. 37 l. Sp. drittletzter Abs.
Jeweils mit Rückverweisung auf dieses BFH-Urteil ebenso das Urt. d. FG Hannover v. 4.3. 1955 - III 372/54 - DStZ (B) 1955 S. 529 f., hier S. 529 r. Sp. 1. Abs. der Urteilsbegründung, und das Urt. d. FG Hannover v. 7.3.1957 - III Kö 53/56 - EFG 1957 S. 242 f., hier S. 242 r. Sp. 1. Abs. der Urteilsbegründung.

24) Urt. d. BFH v. 8.11.1960 - I 152/59 U - BStBl 1960 III S. 523 f., hier S. 524 1. Abs. der Urteilsbegründung.

25) Urt. d. BFH v. 26.6.1964 - III 293/59 U - BStBl 1964 III S. 614 ff., hier S. 617 l. Sp. unten; dieses Urteil ist nicht zur Körperschaftsteuer, sondern zum Bewertungsrecht ergangen.

26) Urt. d. BFH v. 1.2.1966 - I 275/62 - BStBl 1966 III S. 321 ff., hier S. 322 l. Sp. im zweitletzten Abs.

27) Urt. d. BFH v. 10.2.1965 - III 22/60 - HFR 1965 S. 450 ff., hier S. 451 r. Sp. zweitletzter Abs.

28) Urt. d. BFH v. 28.11.1968 - I 47/65 - BFHE Bd. 94 S. 390 ff., hier S. 393 3. Abs.

29) Urt. d. BFH v. 8.11.1960 - I 152/59 U - BStBl 1960 III S. 523 f., hier S. 524 1. Abs. der Urteilsbegründung.

Verweisung auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 25.8.1953[30] aus, daß der Rechtscharakter der Warenrückvergütung durch die Verteilung des Überschusses, d.h. durch die sich aus dem Grundgedanken des Genossenschaftsrechts ergebende Verpflichtung, den Überschuß an die Mitglieder zu verteilen, gekennzeichnet sei und somit wie eine Betriebsausgabe[31] behandelt werden müsse. Noch deutlicher ist das zum Bewertungsrecht erlassene Urteil des BFH vom 26.6.1964[32]: "Ausgehend von der Entwicklung und Gestaltung des Rabatt- und Rückvergütungswesens bei den Konsumvereinen wird aber mehr und mehr eine Auffassung vertreten, die zwischen der genossenschaftlichen Überschußverteilung und der Gewinnverteilung ebenso wie zwischen Warenrückvergütung und Warendividende unterscheidet. Grundsätzlich sei der im Mitgliedergeschäft der Genossenschaft erwirtschaftete Warenüberschuß wegen des der Genossenschaft innewohnenden, in § 1 des GenG verankerten Förderungsprinzips auf die Genossen zu verteilen, ohne daß diese Überschußverteilung, soweit sie in Form der Warenrückvergütung erfolge, als eine Gewinnverteilung im eigentlichen Sinne zu verstehen sei". Dieser Meinung schloß sich der das Urteil fällende dritte Senat

---

30) Urt. d. BFH v. 25.8.1953 - I 38/53 U - BStBl 1954 III S. 36 ff., hier S. 37 l. Sp. 1. Abs. und drittletzter Abs.

31) So ausdrücklich unter Berufung auf § 35 Abs. 2 KStG (!) - sicherlich ein Redaktionsversehen, gemeint ist offenbar § 35 Abs. 2 KStDV, da es einen § 35 KStG nicht gibt - das Urt. d. FG Münster v. 29.5.1959 - I b 302-306/58 - EFG 1959 S. 349 f., hier S. 349 1. Abs. Dieses Urteil des FG Münster ist allerdings nicht rechtskräftig geworden.

32) Urt. d. BFH v. 26.6.1964 - III 293/59 U - BStBl 1964 III S. 614 ff., hier S. 617 l. Sp. unten.

des BFH[33] ausdrücklich an.

Ergänzend soll noch auf die genauen Formulierungen der drei anderen erwähnten BFH-Entscheidungen[34] eingegangen werden, da trotz inhaltlich - sachlicher Deckung gewisse sprachliche Nuancierungen unverkennbar sind, welche die Einstellung der Rechtsprechung zur Frage des Rechtscharakters der WarenrückvergÜtung gut erkennen lassen.

"Der Geschäftsbetrieb ist darum nicht auf die Erzielung von Gewinnen, sondern auf die Vermittlung von Ersparnissen für die Mitglieder der Genossenschaft, die zugleich ihre Kunden sind, gerichtet. Die Überschüsse, die durch den gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielt werden, sind deshalb dem Genossenschaftsgedanken gemäß nicht als Gewinne im kapitalistischen Sinne, sondern als Ersparnisse anzusehen".[35]

Unter Hinweis auf sein früheres Urteil vom 26.6. 1964[36] stellt sich der dritte Senat des BFH in einem

---

33) Urt. d. BFH v. 26.6.1964 - III 293/59 U - BStBl 1964 III S. 614 ff., hier S. 618 r. Sp. drittletzter Abs.
34) Urt. d. BFH v. 1.2.1966 - I 275/62 - BStBl 1966 III S. 321 ff.; Urt. d. BFH v. 10.2.1965 - III 22/60 - HFR 1965 S. 450 ff.; Urt. d. BFH v. 28.11.1968 - I 47/65 - BFHE Bd. 94 S. 390 ff.
35) Urt. d. BFH v. 1.2.1966 - I 275/62 - BStBl 1966 III S. 321 ff., hier S. 322 l. Sp. zweitletzter Abs.
36) Urt. d. BFH v. 26.6.1964 - III 293/59 U - BStBl 1964 III S. 614 ff., hier S. 617 l. Sp. unten.

weiteren bewertungsrechtlichen Urteil auf den Standpunkt, "bei der Ausschüttung einer Warenrückvergütung an die Mitglieder einer Genossenschaft handele es sich nicht um Gewinnverteilung im eigentlichen Sinne, sondern um eine auf gewohnheitsrechtlicher Übung beruhende Form genossenschaftlicher Verteilung der Warenüberschüsse".[37] Das dieser Meinung des BFH inhaltlich entgegenstehende Urteil der nicht näher bezeichneten Vorinstanz hob der BFH ausdrücklich auf.[38]

Das Bild der höchstrichterlichen Rechtsprechung zum Charakter der Warenrückvergütung rundet sich durch das Urteil vom 28.11.1968[39] ab, in welchem der BFH feststellt, "die Warenrückvergütung hat ihre Wurzel nicht im einzelnen Umsatzgeschäft, sondern im Mitgliedschaftsverhältnis". Auch hier kommt klar zum Ausdruck, daß die Warenrückvergütung ihre Grundlage nicht im Umsatz hat, dem neben den Kosten wichtigsten Faktor der Gewinnmaximierung, sondern vielmehr in der eng gestalteten Beziehung zwischen Mitglied und Genossenschaft, also letztlich im Genossenschaftsgedanken.

Aus den zitierten Urteilen spricht die konsequente Einstellung der Steuerrechtsprechung, die Warenrückvergütung nicht als eine Form der Gewinnausschüttung zu begreifen, sondern als eine aus dem genossenschaftlichen Verbandsgedanken fließende Überschußerstattung, die Ersparnischarakter trägt. Die auf der vorigen Seite erwähnten sprachlichen Nuancierungen in den einzelnen Entscheidungen widersprechen nicht der vom Verfasser festgestellten Konti-

---

37) Urt. d. BFH v. 10.2.1965 - III 22/60 - HFR 1965 S. 450 ff., hier S. 451 r. Sp. zweitletzter Abs.
38) Urt. d. BFH v. 10.2.1965 - III 22/60 - HFR 1965 S. 450 ff., hier S. 451 r. Sp. oben.
39) Urt. d. BFH v. 28.11.1968 - I 47/65 - BFHE Bd. 94 S. 390 ff., hier S. 393 3. Abs.

nuität, da insoweit nur die grundsätzliche Entscheidung entweder für den Charakter der Gewinnausschüttung oder den der Betriebsausgabe gemeint war. Es fällt allerdings auf, daß der in einigen Entscheidungen stark betonte Förderungsgrundsatz des § 1 GenG in anderen Urteilsbegründungen fehlt. Darin besteht aber kein immanenter Widerspruch, sondern nur ein qualitativer Unterschied in der Begründung der richterlichen Rechtsansichten.

Diese kontinuierlich vertretene Auffassung wird jedoch von zwei Urteilen[40] der Steuerrechtsprechung durchbrochen. Besonders die Entscheidung des BFH vom 18.12. 1963[41] vertritt eine den anderen Entscheidungen genau entgegengesetzte Ansicht: "Da die Warenrückvergütung an Mitglieder einer Genossenschaft - ungeachtet dessen, daß sie gemäß § 35 Abs. 2 Satz 2 KStDV in bestimmten Grenzen als Betriebsausgaben g e l t e n [42] - ihrer Natur nach Gewinnausschüttungen sind, kann ..." Damit verließ der erste Senat des BFH eine bereits als gesichert erscheinende Erkenntnis, die durch die oben

---

40) Urt. d. FG Nürnberg v. 30.6.1954 - I 11-14/54 - EFG 1953/1954 S. 265 ff., hier S. 266 l. Sp. letzter Abs., und das Urt. d. BFH v. 18.12.1963 - I 187/62 U - BStBl 1964 III S. 211 f., hier S. 211 r. Sp. letzter Abs.
Nicht ganz widerspruchsfrei auch das Urt. d. BFH v. 1.2.1966 - I 275/62 - BStBl 1966 III S. 321 ff., hier S. 322 l. Sp. a. Anf. des großen Mittelabsatzes, wenn es auf das Urt. d. BFH v. 25.8.53 - siehe § 1 Fußnote 10 - verweist und behauptet, daß danach die Warenrückvergütungen Gewinnausschüttungen seien, was diesem Urteil an keiner Stelle entnommen werden kann!

41) Siehe § 1 Fußnote 30.

42) Die Sperrung des Wortes "gelten" in den Entscheidungsgründen hat das Gericht vorgenommen.

erwähnten, zeitlich sowohl früher als auch später liegenden Urteile gewonnen zu sein schien.[43] In Anbetracht des Widerspruchs zu den anderen Entscheidungen fällt die Unschlüssigkeit des FG Nürnberg[44], das die zur Erörterung stehenden Meinungen darstellt und mit jeweils einem höchstrichterlichen Urteil belegt, sich für die eine oder andere Meinung zu entscheiden, kaum noch ins Gewicht.

Das abweichende Urteil des BFH vom 18.12.1963[45] ist nach Meinung des Verfassers an der Auslegung des § 35 Abs. 2 Satz 2 KStDV gescheitert. In dieser Rechtsvorschrift ist bestimmt, daß Warenrückvergütungen in bestimmten Grenzen als Betriebsausgaben "gelten". Der BFH hat nun - eng an diesem Wortlaut haftend - dem Wort "gelten" die rechtstechnische Bedeutung einer Fiktion beigemessen[46] und aufgrund dieses Standpunktes - konsequent - gefolgert, daß es sich um keine Betriebsausgaben handeln

---

43) Im Ergebnis ebenso wie die abweichende BFH-Entscheidung das Urt. d. FG Rheinland-Pfalz v. 23.2. 1955 - I 30-33/54 - DStZ (B) 1955 S. 191 f., hier S. 191 r. Sp. drittletzter Abs.: "Ist in dem Betrieb aber ein Gewinn erwirtschaftet worden und wird dieser Gewinn dem Betrieb durch Verausgabung in der Absicht entzogen, ihn den Genossen bzw. diesen gleichstehenden Personen zukommen zu lassen, um damit den Erfolg des Betriebes auf sie zu übertragen, so liegt eine solche Ausgabe nicht mehr in der Ebene der Betriebsausgaben, sondern stellt eine G e w i n n v e r t e i l u n g dar".

44) Urt. d. FG Nürnberg v. 30.6.1954 - I 11-14/54 - EFG 1954 S. 265 ff., hier S. 266 l. Sp. letzter Abs.

45) Urt. d. BFH v. 18.12.1963 - I 187/62 U - BStBl 1964 III S. 211 f.

46) Etwa in der Weise des heute nicht mehr gültigen § 1589 Abs. 2 BGB, der die wohl berühmteste Fiktion des Deutschen Rechts beinhaltete, wonach der Vater und sein uneheliches Kind als nicht miteinander verwandt "galten". Bei diesem "gelten" handelte es sich um eine echte Fiktion des Gesetzgebers, da mit dieser Regelung die biologische Abstammung nicht geleugnet werden sollte.

könne. Wenn die Warenrückvergütungen aber keine Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG seien, müsse es sich um gesellschaftsrechtlich bedingte Ausschüttungen handeln. Insofern ist der Standpunkt dieses Urteils verständlich, gleichwohl aber anzugreifen, da der Ansatzpunkt, nämlich die in diesem Zusammenhang entscheidende Bedeutung des Begriffs "gelten", in Frage zu stellen ist. Der Begriff "gelten" hat hier nämlich nur die inhaltliche Bedeutung des Tätigkeitswortes "sind". Insofern ist die Wortwahl des Verordnungsgebers in § 35 Abs. 1 KStDV, die diese Auslegung erst ermöglichte, als Redaktionsversehen einzustufen.

Für diese Ansicht spricht einmal die in allen anderen Urteilen des Bundesfinanzhofs einheitliche Behandlung der Warenrückvergütung als Betriebsausgabe. Für diese Meinung spricht aber auch folgende damit zusammenhängende Erwägung: Der BFH hat in diesem Urteil[47], das sich mit der Abgrenzung von Milchgeldzahlungen und Warenrückvergütungen bei einer Molkereigenossenschaft beschäftigt, nur beiläufig mit einem einzigen Satz in der Urteilsbegründung[48] diese gegensätzliche Auffassung vom Charakter der Warenrückvergütung vertreten. Er hat dabei mit keinem Wort erwähnt, daß dieser Standpunkt eine völlige Abkehr von der bis dahin geäußerten Ansicht darstellt. Auch wenn mit Schlüter[49] davon auszugehen ist, daß die Leitsätze und Urteilsbegründungen

---

47) Urt. d. BFH v. 18.12.1963 - I 187/62 U - BStBl 1964 III S. 211 f., hier S. 211 r. Sp. letzter Abs. a. Anf.

48) Der Satz lautet: "Da die Warenrückvergütungen an Mitglieder einer Genossenschaft - ungeachtet dessen, daß sie gemäß § 35 Abs. 2 Satz 2 KStDV in bestimmten Grenzen als Betriebsausgaben g e l t e n - ihrer Natur nach Gewinnausschüttungen sind, kann für die Abgrenzung von Milchgeldnachzahlungen und Warenrückvergütungen..."

49) Schlüter, Das obiter dictum, S. 57/58.

aller, auch der höchstrichterlichen Urteile, primär der konkreten Streitentscheidung zu dienen haben und nicht vom einzelnen Fall gebotene Leitsatzbildungen und Rechtsausführungen unterbleiben müssen, kann im vorliegenden Fall, insbesondere bei einer solch plötzlichen und nicht näher begründeten Abweichung von der bisherigen Meinung, nicht auf eine bessere Erkenntnis oder richtigere Rechtsprechung des BFH geschlossen werden. Wenn der BFH seinen bisher vertretenen Standpunkt erkennbar hätte aufgeben wollen, weil er seine Rechtsprechung zum Charakter der Warenrückvergütung als nicht überzeugend oder gar unrichtig erkannt hätte, wäre diese bessere Erkenntnis als ratio decidendi dieser konkreten Streitentscheidung in den Urteilsgründen näher zu erörtern gewesen.
Aus der Tatsache, daß dies nicht geschehen ist, kann nur die Folgerung gezogen werden, daß der BFH zwar den Wortlaut des § 35 Abs. 2 Satz 2 KStDV beachtet, ansonsten aber dem Wort "gelten" die Bedeutung des Wortes "sind" beigelegt hat[50].

---

50) So auch Zülow-Henze-Schubert, Die Besteuerung der Genossenschaften, S. 139 4. Abs.: "Dem Wort "gelten" in § 35 Abs. 2 Satz 2 ist keine materielle Bedeutung beizumessen". Ähnlich Paulick, Die Warenrückvergütung, ihr Wesen und ihre steuerliche Behandlung, S. 56, nach dessen Ansicht der § 35 KStDV im Rahmen des § 4 Abs. 4 EStG bleibt und nur eine Durchführungsvorschrift dieser gesetzlichen Bestimmung bedeutet.

B. Der Begriff der WarenrÜckvergÜtung

Aus der rechtlichen und wirtschaftlichen Charakterisierung der WarenrÜckvergÜtung kann - wie oben bereits angedeutet -[51] der Begriff der WarenrÜckvergÜtung verhältnismäßig leicht hergeleitet werden. Zum abgerundeten und besseren Verständnis der Definition der Rechtsprechung soll aber noch der vom Gesetz- bzw. Verordnungsgeber gesteckte Rahmen ins Blickfeld gerÜckt werden. Dabei fällt auf, daß der Rechtsbegriff "WarenrÜckvergÜtung"[52] vom Steuer- bzw. Genossenschaftsgesetzgeber gar nicht[53] [54] und vom Verordnungsgeber

---

51) Siehe die AusfÜhrungen zum Verhältnis von Rechtscharakter und Rechtsbegriff, in § 1 A., S. 5/6.

52) Gemeint ist das normativ-komplexe Tatbestandsmerkmal "WarenrÜckvergÜtung" als rechtstechnischer Terminus, der im allgemeinen genossenschaftlichen Sprachgebrauch auch als KaufpreisrÜckvergÜtung, genossenschaftliche RÜckvergÜtung oder Kundengewinn bezeichnet wird.

53) Vgl. das Urt. v. BFH v. 16.8.1957 - III 242/56 U - BStBl 1957 III S. 339 f., hier S. 339 a. Anf. der UrteilsbegrÜndung; "Dem GenG ist der Begriff der WarenrÜckvergÜtung an sich fremd. Immerhin ist sie im § 19 Abs. 2 GenG der Sache nach zugelassen. Denn nach dieser Vorschrift kann die Satzung einen anderen Maßstab fÜr die Verteilung von ÜberschÜssen und Verlusten aufstellen, als im § 19 Abs. 1 a.a.O. vorgesehen ist." Vgl. ferner das Urt. d. BFH v. 26.6. 1964 - III 293/59 U - BStBl 1964 III S. 614 ff., hier S. 616 r. Sp. letzter Abs.: "Der Begriff der WarenrÜckvergÜtung ist dem derzeit geltenden GenG fremd. Das Gesetz gebraucht weder die Bezeichnung "WarenrÜckvergÜtung" noch verwendet es Überhaupt einen dieser Bezeichnung entsprechenden Rechtsbegriff." In diesem Urteil folgen dann noch Hinweise auf einige gleichlautende Literaturstimmen.

54) Der Begriff "RÜckvergÜtung" wurde vom Gesetzgeber zum ersten Male im Rabattgesetz v. 25.11.1933 verwendet.

nur unzureichend geklärt worden ist. § 35 Abs. 1 Satz 1 KStDV 1968[55] bezeichnet die WarenrÜckvergÜtungen als "solche VergÜtungen, die unter Bemessung nach der Höhe des Warenbezugs bezahlt sind". Für eine genaue Begriffsklärung gibt diese Definition wenig her: sie gibt lediglich einen Hinweis auf das Bemessungsverfahren und sagt materiell-inhaltlich nicht mehr aus, als daß die WarenrÜckvergÜtungen "bezahlte VergÜtungen" sind[56].

Dieser Versuch des Verordnungsgebers, den Begriff WarenrÜckvergÜtung zu bestimmen, läßt auf der anderen Seite der Rechtsprechung genug Raum, den Begriff genau auszulegen. Diesen Raum hat z. B. die Verfassungsrechtsprechung nicht genutzt, als sich das BVerfG in seinem Beschluß vom 5.5.1964[57] mit einer Verfassungsbeschwerde gegen die §§ 31-35 KStDV 1958[58] zu befassen hatte. Denn in diesem Beschluß ging das BVerfG nur kurz auf die WarenrÜckvergÜtung ein[59] und begnÜgte sich mit der

---

55) Daß es sich bei Satz 1 des § 35 Abs. 1 KStDV um eine Begriffsbestimmung handelt, ergibt sich u.a. direkt aus dem Urt. d. BFH v. 8.11.1960 - I 152/59 U - BStBl 1960 III S. 523 f., hier S. 524 r. Sp. 1. Abs.

56) Dieser "materielle Gehalt" ist sprachlich schon teilweise im Begriff WarenrÜckvergÜtungen enthalten, und es zeugt nicht gerade von der Qualität einer Rechtsvorschrift, wenn sie Begriffe - auch teilweise - mit sich selbst definiert.

57) Beschluß d. BVerfG v. 5.5.1964 - 1 BvR 365/60 - BVerfGE Bd. 17 S. 364 ff., hier S. 366 a. Anf.

58) KStDV 1958 v. 5.8.1959 (BGBl I S. 625 ff.).

59) Siehe Fußnote 57. Ebenso leicht wie das BVerfG machte es sich das Urt. d. FG München v. 13.1.1955 - I 288/54 - EFG 1955 S. 201 ff., hier S. 203 r. Sp. unter 2.a), das allerdings durch das Urt. d. BFH v. 25.9.1956 - I 226/55 U - BStBl 1956 III S. 367 ff. aufgehoben wurde. Ebenso begnügt sich das Urt. d. BFH v. 16.8.1957 - III 242/56 U - BStBl 1957 III S. 339 f., hier S. 340 1. Sp. ganz oben, mit der Definition des § 35 Abs. 1 Satz 1 KStDV.

wörtlichen Wiedergabe der in § 35 Abs. 1 Satz 1 KStDV gebrauchten unzureichenden Begriffsbestimmung.
Im Gegensatz dazu hat die Steuerrechtsprechung - im Zusammenhang mit den Erörterungen über den rechtlichen und wirtschaftlichen Charakter der WarenrÜckvergÜtung -[60] ganz anders um die Klarlegung dieses Begriffs gerungen und den ihr vom Gesetz- und Verordnungsgeber Überlassenen Raum genutzt.

Streng begrifflich sind WarenrÜckvergÜtungen nicht bei allen Genossenschaftsarten, sondern nur bei der Gruppe der sog. Warengenossenschaften[61] denkbar[62]: Sie sind z. B. bei Absatz- und Verwertungsgenossenschaften deshalb sprachlich-begrifflich ausgeschlossen,weil bei diesen Genossenschaften, die die Erzeugnisse ihrer Genossen verwerten und weiterveräußern, der Bezug von Waren durch die Mitglieder fehlt[63].
Diese wortimmanente, streng logische Auslegung des Begriffs ist aber bereits bei der Legaldefinition des

---

60) Siehe oben in § 1 A.
61) Zu dieser Gruppe gehören vor allem Bezugsgenossenschaften, Einkaufsgenossenschaften und Konsumgenossenschaften.
62) Vgl. das Urt. d. FG Nürnberg v. 30.6.1954 - I 11-14/54 - EFG 1953/1954 S. 265 ff., hier S. 266 1. Sp. 1. Abs. der Urteilsbegründung. Ebenso das Urt. d. OFH v. 11.8.1948 - I 9/48 - BFHE Bd. 54 S. 261 ff., hier S. 262 1. Abs. der Urteilsbegründung: "Zwar kann von WarenrÜckvergÜtungen im eigentlichen Sinne nur dann gesprochen werden, wenn die Genossenschaft Lieferungen an ihre Mitglieder vornimmt, ..."
63) Auf das Problem der WarenrÜckvergÜtungen bei solchen Genossenschaften wird noch bei der Abgrenzung der WarenrÜckvergÜtung von Nachzahlungen eingegangen; siehe unten in § 2 B.

§ 35 Abs. 1 Satz 1 KStDV nicht beachtet worden, wenn festgestellt wird, daß sie "bezahlte Vergütungen" sind; denn Vergütungen, die definitionsmäßig - auch wenn die vom Verordnungsgeber gebrauchte Begriffsbestimmung unvollständig und dürftig ist - vom Warenbezug gelöst werden, können auch bei anderen Genossenschaften "bezahlt" werden. Dieses weitere, vom engen Begriff gelöste Verständnis der WarenrÜckvergÜtung ist inzwischen allgemeine Anschauung geworden[64].

Die betriebswirtschaftliche Klärung des Begriffs "WarenrÜckvergÜtung" ist Reinhold Henzler[65] zu verdanken, dessen Musterdefinition von der Steuerrechtsprechung im Gutachten vom 8.9.1953[66] und im Urteil vom 16.8.1957[67] kommentar- und kritiklos übernommen worden ist. Die WarenrÜckvergÜtung ist danach "die von einer Genossenschaft im Laufe einer Geschäftsperiode durch den gesamten Geschäftsbetrieb erzielte, um die Summe der Verzinsung der Geschäftsanteile und die Zuweisung an Reserve- und anderen Konten verminderte und auf die Mitglieder im Verhältnis ihrer im Laufe der Geschäftsperiode

---

64) Stellvertretend für alle Zülow-Henze-Schubert, Besteuerung der Genossenschaften, S. 137 3. Abs.: "Die WarenrÜckvergÜtung ist auch nicht von einem W a r e nverkehr abhängig; ihre Gewährung erfolgt nicht nur im Rahmen eines zwischen Genossenschaften und ihren Mitgliedern stattfindenden Warenverkehrs, sondern sie ist typisch geworden für a l l e Geschäfte der Genossenschaften mit ihren Genossen, in denen ein Leistungsaustausch erfolgt".

65) Siehe den ausführlichen Nachweis bei Paulick, "WarenrÜckvergÜtung", S. 20.

66) Gutachten des BFH v. 8.9.1953 - I D 2/52 S - BStBl 1954 III S. 38 ff.

67) Urt. d. BFH v. 16.8.1957 - III 242/56 U - BStBl 1957 III S. 339 f., hier S. 339 r. Sp. letzter Abs.

mit der Genossenschaft getätigten Umsätze verteilte Nettoerübrigung".

Die steuerrechtliche Begriffsauslegung der Steuerrechtsprechung ist im Gegensatz zur betriebswirtschaftlichen Definition kürzer, dafür aber auch umstrittener[68]. An dieser Stelle muß daran erinnert werden, daß jede richterliche Auslegung des Begriffs "Warenrückvergütung" nur als Ergänzung der in § 35 Abs. 1 Satz 1 KStDV vom Verordnungsgeber vorgenommenen Begriffsbestimmung verstanden werden kann, da die Auslegung von Rechtsvorschriften zwar praeter legem, nicht aber contra legem geschehen darf. Außerdem soll daran erinnert werden, daß aus den Ausführungen der Rechtsprechung zum Wesen und Charakter der Warenrückvergütung[69] wertvolle Hinweise auf die Klärung des Begriffs gezogen werden können.

Nach dem Urteil des FG Nürnberg vom 30.6.1954[70] sind Warenrückvergütungen "nachträglich gewährter Preisnachlaß bzw. Preiszuschlag", mit anderen Worten "Ausschüttungen, die bei der Gewinnverteilung den Mitgliedern im Verhältnis ihrer Umsätze nachträglich bewilligt werden". Von dieser Auslegung[71] weichen spätere Urteile

---

68) Urt. d. BFH v. 25.8.1953 - I 38/53 U - BStBl 1954 III S. 36 ff., hier S. 36 r. Sp. letzter Abs.

69) Über den immanenten Zusammenhang von Begriff und Charakter der Warenrückvergütung siehe die Erörterungen oben unter § 1 A., S. 6 ff.

70) Urt. d. FG Nürnberg v. 30.6.1954 - I 11-14/54 - EFG 1953/1954 S. 265 ff., hier S. 267 l. Sp. letzter Abs.

71) Diese Auslegung macht deutlich, daß das FG Nürnberg - unter Bezug auf das in seinem Urteil angeführte RFH-Urteil v. 28.4.1942 - der Meinung zuneigt, Warenrückvergütungen seien Gewinnausschüttungen und keine Betriebsausgaben. Allerdings sind die Ausführungen widersprüchlich, da später auf die Gegenmeinung - unter Bezug auf das BFH-Urteil vom 25.8.1953 - ebenfalls hingewiesen wird, ohne daß sich das FG konkret für die eine oder andere Ansicht entscheidet.

des BFH[72] - sowohl was den Wortlaut als auch den Auslegungsinhalt betrifft - erheblich ab. Das Urteil des BFH vom 25.9.1956[73] bezeichnet die WarenrUckvergUtungen bei Absatzgenossenschaften unter Bezug auf das Gutachten des BFH vom 25.8.1953 als "Beträge ..., die die Rückgewähr des mit Einverständnis und Zustimmung der Mitglieder zunächst zu niedrig kalkulierten Einkaufspreises bilden". Das Urteil vom 30.4.1957 definiert die WarenrUckvergUtung als "eine dem Genossenschaftsrecht eigentUmliche Erstattung bestimmter ÜberschUsse an die Genossen". Das Urteil des BFH vom 8.11.1960 gebraucht eine dem vorgenannten Urteil auch dem Wortlaut nach ähnliche Begriffsbestimmung: "die WarenrUckvergUtung ist eine dem Genossenschaftsrecht eigentUmliche Form der Überschußverteilung nach der Höhe des Warenbezugs". Das Urteil des BFH vom 10.2.1965 - unter Bezug auf das BFH-Urteil vom 26.6.1964[74] - führt wiederum aus, bei der WarenrUckvergUtung handle es sich um eine "auf gewohnheitsrechtlicher Übung beruhende Form genossenschaftlicher Verteilung der WarenUberschUsse".

---

72) Urt. d. BFH v. 25.9.1956 - I 226/55 U - BStBl 1956 III S. 367 ff., hier S. 369 r. Sp. 2. Abs.
Urt. d. BFH v. 30.4.1957 - I 145/56 U - BStBl 1957 III S. 219 ff., hier S. 220 r. Sp. ganz am Ende.
Urt. d. BFH v. 18.12.1963 - I 187/62 U - BStBl 1964 III S. 211 f., hier S. 211 r. Sp. zweitletzter Abs. mit Hinweis auf das Urt. d. BFH v. 8.11.1960 - I 152/59 U - BStBl 1960 III S. 523 f., hier S. 524 1. Abs. der Urteilsbegründung.
Ähnlich das Urt. d. BFH v. 10.2.1965 - III 22/60 - HFR 1965 S. 450 ff., hier S. 451 r. Sp. 2. Abs.
Ähnlich wie diese BFH-Entscheidungen auch das Urt. d. FG MUnster v. 29.5.1959 - I b 302-306/58 - EFG 1959 S. 349 f., hier S. 349 a. Anf.

73) Dieses und die folgenden nicht mit Fußnoten versehenen Urteile sind in Fußnote 72 auf dieser Seite genau wiedergegeben.

74) Urt. d. BFH v. 26.6.1964 - III 293/59 U - BStBl 1964 III S. 614 ff.

Die hier zitierten Entscheidungen des BFH lassen jedoch bei genauer Betrachtung in ihren Formulierungen einige Unterschiede erkennen. So wird einerseits bei den Begriffsbestimmungen von der Verteilung von Überschüssen gesprochen, während andererseits von der Erstattung oder Rückgewähr die Rede ist. Hier offenbart sich - bei gleicher grundsätzlicher Einstufung der WarenrückvergÜtung als Betriebsausgabe - ein fein nuancierter, wenn auch vielleicht beabsichtigter Unterschied in der Begriffsauslegung. Der Gebrauch des Wortes "Verteilung" charakterisiert - als Substantiv eines auf aktives Tun ausgerichteten Tätigkeitswortes - die Sicht der Genossenschaft bei dem RückvergÜtungsvorgang. Der Gebrauch der Unterbegriffe "Erstattung" oder "Rückgewähr" berücksichtigt dagegen mehr den Standpunkt des Leistungsempfängers. Darüber hinaus ergibt sich ein Unterschied des sprachlichen Gehalts der gewählten Unterbegriffe dadurch, daß das Wort "Verteilung" mehr in die Richtung derjenigen Meinung tendiert, die den Charakter der WarenrückvergÜtung als eine Ausschüttung oder (Gewinn)Verteilung[75] begreift, während in Begriffen wie "Erstattung" oder "Rückgewähr" der aus dem genossenschaftlichen Förderungsprinzip fließende Ersparnisgedanke[76] besser zum Ausdruck kommt.

Insgesamt ist als Ergebnis festzuhalten, daß der BFH die von ihm vorgenommene Auslegung des WarenrückvergÜtungs-Begriffs in einer Reihe von Entscheidungen konsequent ver-

---

75) Das ist die früher zeitweilig vom RFH vertretene Auffassung, die auch in der Nachkriegs-Rechtsprechung - bewußt oder ungewollt - in einigen Entscheidungen ihren Niederschlag gefunden hat. Siehe in § 1 Fußnote 40 und in § 1 Fußnote 42.

76) Nach Seraphim, "Wesen der Genossenschaften", S. 84, ist die funktionelle Bedeutung der Genossenschaft, insbesondere ihre wirtschaftliche Aufgabenstellung gegenüber den Wirtschaften und Betrieben der Genossen, rechtliches Begriffsmerkmal des WarenrückvergÜtungs-Begriffes!
Das Urt. d. BFH v. 1.2.1966 - I 275/62 - BStBl 1966 III S. 321 ff., hier S. 322 l. Sp. in der Mitte, hat diese Ansicht richtigerweise übernommen.

treten hat, so daß die höchstrichterliche Rechtsprechung zu dieser Frage heute als ständig und gesichert angesehen werden darf. Die erwähnten kleineren sprachlichen Nuancierungen bei der Begriffsbestimmung der Warenrückvergütung, die bei der Vielschichtigkeit der meisten zur Auslegung herangezogenen Unterbegriffe unvermeidlich sind, widersprechen diesem Ergebnis nicht. Sie wurden der Vollständigkeit halber angeführt und dargestellt. Die wichtigste Erkenntnis der neuen BFH-Rechtsprechung zum Begriff "Warenrückvergütung" ist die Tatsache, daß der BFH den aus § 1 GenG abzuleitenden Förderungsgedanken richtig und sachgerecht in die Definition der Warenrückvergütung einbezogen hat[77]. Er mußte den aus dem Verbandsgedanken fließenden Förderungsgrundsatz auch zum rechtlichen Begriffsmerkmal der Warenrückvergütung erheben, weil ein Prinzip, das in dem wichtigsten steuerrechtlichen Institut keinen Niederschlag findet, zu abstrakt, inhaltsleer und damit für die Genossenschaftsmitglieder in der Praxis wertlos wäre.

---

77) Siehe in § 1 Fußnote 76.

C. Die "WarenrÜckvergÜtung" an Nichtmitglieder

§ 35 Abs. 2 Satz 1 KStDV bestimmt, daß WarenrÜckvergÜtungen an Nichtmitglieder Betriebsausgaben sind. Ebenso spricht eine Reihe von Entscheidungen der Steuerrechtsprechung in den UrteilsbegrÜndungen von WarenrÜckvergÜtungen an Nichtmitglieder[78].

78) So insbesondere das Urt. d. RFH v. 9.4.1943 - I 125/42 - RFHE Bd. 53 S. 136 ff., hier auf S. 139 a. E. des 1. Abs.: "Dagegen sind die WarenrÜckvergÜtungen, die Nichtmitgliedern gewährt werden, in vollem Umfang abzugsfähig." Dasselbe Urteil führt auf S. 140 1. Abs. aus: "Sind die RÜckvergÜtungen an die Mitglieder verhältnismäßig höher als an die Nichtmitglieder, ..." und "Werden WarenrÜckvergÜtungen nicht bloß Mitgliedern, sondern auch Nichtmitgliedern gewährt ..." und auf S. 140 zweitletzter Abs.: "Die WarenrÜckvergÜtungen sind für Mitglieder und Nichtmitglieder in gleicher Höhe ... bemessen worden".
Von WarenrÜckvergÜtungen an Nichtmitglieder oder Nichtgenossen sprechen aber auch noch andere Urteile:
Das Urt. d. FG Nürnberg v. 30.6.1954 - I 11-14/54 - EFG 1953/1954 S. 265 ff., hier S. 266 1. Sp. a. Anf. der UrteilsbegrÜndung: "Genossenschaften gewähren ihren Mitgliedern, teilweise auch den Nichtmitgliedern, auf den Warenbezug eines Geschäftsjahres eine sogenannte WarenrÜckvergÜtung, ..."
Das Urt. d. FG Rheinland-Pfalz v. 23.2.1955 - I 30-33/54 - DStZ (B) 1955 S. 191 f., hier S. 192, geht noch weiter und sieht sogar Zahlungen an Nichtgenossen unter dem Aspekt der verdeckten GewinnausschÜttung als Zahlungen an den Genossen nahestehende Personen an (das Urteil wurde diesbezÜglich durch die Entscheidung des BFH v. 11.12.1956 - I 179/55 - DStZ (B) 1957 S. 158 f. korrigiert!).
Das Urt. d. FG Stuttgart v. 3.7.1956 - I 975-976/54 - - Wpg 1956 S. 502 f. verweist auf S. 503 mehrfach auf WarenrÜckvergÜtungen an Nichtmitglieder.
Das Urt. d. FG Hamburg v. 9.3.1967 - II 243-248/65 - EFG 1967 S. 479 f., hier S. 479 1. Sp.: "... noch als WarenrÜckvergÜtungen an Nichtmitglieder ... abzugsfähig", und auf S. 480 1. Sp. 1. Abs.: "... entbindet nicht davon, im Einzelfall zu prüfen, ob in der Zahlung einer WarenrÜckvergÜtung an ein Nichtmitglied eine verdeckte GewinnausschÜttung liegt".

Das ist - nach der oben unter § 1 B. erarbeiteten Begriffsbestimmung - terminologisch unrichtig. Ein wichtiges Ergebnis der Analyse der Rechtsprechung war die Tatsache, daß die Förderung der Mitglieder funktionales Begriffselement der WarenrÜckvergÜtung ist. Folglich ist es falsch, von WarenrÜckvergÜtungen an Nichtmitglieder zu sprechen. Die den Nichtgenossen in gleicher Höhe wie den Mitgliedern gewährten Zahlungen stellen nichts anderes als nachträgliche Rabatte oder Bonifikationen dar[79]. Dieses terminologische Ergebnis folgt auch aus der Überlegung, daß im Gegensatz zu den im Mitgliedergeschäft erwirtschafteten ÜberschÜssen[80] Gewinne aus Nichtmitgliedergeschäften, wenn nicht eine besondere wirtschaftliche Situation vorgelegen hat, in der Regel Unternehmensgewinne sind, die durch normale erwerbswirtschaftliche Betätigung der Genossenschaft mit fremden Dritten erzielt werden. Diese Gewinne sollen nicht in Form der WarenrÜckvergÜtung rÜckvergÜtet und damit der Besteuerung entzogen werden können.

Daß sowohl der Verordnungsgeber als auch die Steuerrechtsprechung dennoch von einer "WarenrÜckvergÜtung an Nichtmitglieder" sprechen, ist ein terminologischer Fehler, der sich bei einiger GrÜndlichkeit und Überlegung hätte vermeiden lassen. Insbesondere die Finanzgerichte[81] lassen in diesem Zusammenhang deutlich erkennen, daß die höchstrichterliche Rechtsprechung des BFH zum Begriff der WarenrÜckvergÜtung nur oberflächlich

---

79) Vgl. auch ZÜlow-Henze-Schubert, "Die Besteuerung der Genossenschaften", S. 140 1. Abs. unter 26.
80) Siehe im einzelnen die genauen AusfÜhrungen zur "Erwirtschaftung im Mitgliedergeschäft", in § 3.
81) Siehe die in § 1 Fußnote 78 erwähnten finanzgerichtlichen Urteile.

Beachtung gefunden hat; sonst hätte die Formulierung "WarenrUckvergUtung an Nichtmitglieder" nicht so selbstverständlich Eingang in die erwähnten Urteile finden dUrfen. Auch erstinstanzliche Gerichte dUrfen vom Verordnungsgeber gewählte Begriffsverbindungen - besonders wenn sie einen speziellen terminologischen Gehalt haben - nicht allzu unkritisch Übernehmen[82]. Im Gegenteil, qualitativ schlechte Rechtsnormen mUssen vielmehr durch eine qualitativ hochwertige Rechtsprechung in möglichst allen Instanzen ausgeglichen werden.

§ 2 Die Abgrenzung der WarenrUckvergUtung zu Rabatten, Nachzahlungen und KostenrUckerstattungen

Beim Tatbestandsmerkmal "WarenrUckvergUtung" ist es abschließend notwendig, dieses an Hand der Rechtsprechung gegenUber ähnlichen in der Genossenschaftspraxis verwendeten VergUtungsformen negativ abzugrenzen. Auf die GewinnausschUttung als wichtigste Form der Gewinnverteilung braucht an dieser Stelle nicht eingegangen zu werden, ihre Gegensätzlichkeit zur WarenrUckvergUtung ergibt sich aus den Erörterungen Über den rechtlichen und wirtschaftlichen Charakter der WarenrUckvergUtung[1]. Übrig bleibt die Abgrenzung der WarenrUckvergUtung zu den Rabatten, Nachzahlungen und Kostenerstattungen, soweit sie in finanzrichterlichen Urteilen einen Niederschlag gefunden haben.

---

82) Das gilt vor allem fUr die Fälle, in denen der Gesetzgeber an anderer Stelle - wenn auch versteckt - normiert hat, daß WarenrUckvergUtungen nicht an Nichtmitglieder gezahlt werden dUrfen. Das ist nämlich in § 5 Abs. 1 2. Halbsatz RabattG vom Gesetzgeber fUr Konsumvereine bestimmt worden.

1) Siehe oben in § 1 A.

A. Die Abgrenzung von den Rabatten

§ 1 Abs. 1 des Rabattgesetzes vom 25.11.1933 in der heutigen Fassung bezeichnet - im Wege einer Klammerdefinition - einen Rabatt als einen Preisnachlaß, der zu Zwecken des Wettbewerbs gewährt wird. Hauptform ist nach den §§ 2 - 5 RabattG der Barzahlungsnachlaß, der drei vom Hundert des Waren- oder Leistungspreises nicht überschreiten darf und entweder sofort vom Barpreis abgezogen oder durch Ausgabe von später einzulösenden Gutscheinen (z. B. Sparmarken) gewährt wird.

Die hier analysierte Rechtsprechung hat sich mit Rabatten selbst bisher nicht zu beschäftigen brauchen, wohl aber mit einem Fall[2], in dem die Besteuerung der durch Ausgabe von Rabattmarken - und dem damit zwangsläufig eintretenden Markenschwund - vereinnahmten Gelder im Streit war. Aus den oben erwähnten Vorschriften des Rabattgesetzes ergibt sich bereits, daß Rabatte sofortige Nachlässe sind, während Warenrückvergütungen, deren Bemessung und Festsetzung erst nach oder kurz vor Ablauf des Wirtschaftsjahres möglich ist, als nachträgliche Nachlässe eingestuft werden können. Es kann auch - wie es der RFH[3] getan hat - der Unterschied darin gesehen werden, daß sich der Rabatt nach dem geforderten Preis, die Warenrückvergütung nach dem erzielten Umsatz bemißt, der Rabatt also preisbezogen, die Warenrückvergütung dagegen umsatzbezogen ist.

---

2) Siehe das nichtrechtskräftige Urt. d. FG Münster v. 25.3.1964 - VI-IIb 602-605/59 - DStZ (B) 1964 S. 422 f. und das Urt. d. BFH v. 7.2.1968 - I 267/64 - BFHE Bd. 91 S. 526 ff.

3) Urt. d. RFH v. 28.4.1942 - I 114/41 - RStBl 1942 S. 674 f.

B. Die Abgrenzung von den Nachzahlungen

Aus § 35 KStDV ergibt sich nur, daß Nachzahlungen der Genossenschaft für Lieferungen oder Leistungen wie Warenrückvergütungen zu behandeln sind. Aus dieser Aussage des § 35 Abs. 1 Satz 2 KStDV ist zu entnehmen, daß eine Gleichbehandlung von Nachzahlungen und Warenrückvergütungen erfolgen muß[4]. Ferner ist der Vorschrift zu entnehmen, daß die Nachzahlungen von der Genossenschaft geleistet werden, und zwar für Lieferungen oder Leistungen der Genossen. Von einer Nachzahlung ist also immer dann zu sprechen, wenn die Genossen - wie z. B. bei einer Warengenossenschaft - nicht Waren beziehen und für den von der Genossenschaft zu hoch kalkulierten Preis, der bei dieser zu einem Überschuß führt, eine nach dem Jahresabschluß festzusetzende Warenrückvergütung erhalten, sondern wenn umgekehrt zu diesem Beispiel die Genossen ihre Erzeugnisse an die Genossenschaft liefern oder Leistungen an die Genossenschaft erbringen, und der zunächst von der Genossenschaft gezahlte, zu niedrige Preis im Wege der Nachzahlung erhöht wird.

Es ergaben sich in diesem Zusammenhang jedoch einige Parallelen und Fragen, die von der Rechtsprechung behandelt wurden. Da die Warenrückvergütung "umsatzbezogen"[5] ist, kann ihre Höhe und Höchstgrenze auch erst nach Feststellung des Umsatzes mittels des Jahresabschlusses[6] ermittelt werden. Da Nachzahlungen nach dem Willen des

---

4) Das ergibt sich aus dem Wortlaut des § 35 Abs. 1 Satz 2 KStDV: "... sind wie Warenrückvergütungen zu behandeln".
5) Siehe oben in § 2 A.
6) Siehe unten die detaillierten Ausführungen in den §§ 5 und 6.

Verordnungsgebers wie Warenrückvergütungen zu behandeln sind, ergibt sich das gleiche für die Höhe der Nachzahlungen. Daraus folgt, daß Nachzahlungen in diesem Sinne nicht vorliegen können, wenn es sich um von vornherein vereinbarte, feststehende Entgelte handelt[7].

Bei den in der Praxis häufigsten Fällen einer Nachzahlung handelt es sich um Milchgeldnachzahlungen von Molkereigenossenschaften. Dabei kann trotz des Gleichbehandlungspostulats des § 35 Abs. 1 Satz 2 KStDV im Hinblick auf Warenrückvergütungen und Nachzahlungen streitig sein, ob es sich bei den Milchgeldnachzahlungen um Betriebsausgaben allgemeiner Art im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG in Verbindung mit § 6 KStG oder um den Warenrückvergütungen im Sinne des § 35 KStDV gleichzusetzende Betriebsausgaben besonderer Art handelt. Das FG Schleswig-Holstein[8] hat hierzu ausgeführt, daß es bei dieser Differenzierung auf die gesamten Umstände des Einzelfalles ankommt. Entscheidendes Gewicht sei der Absicht der Genossenschaft beizumessen[9]. Sei die Gewährung eines adäquaten Kaufpreises beabsichtigt gewesen, so handle es sich um eine Kaufpreiserhöhung, die als Betriebsausgabe allgemeiner Art[10] einzustufen und hinsichtlich der

---

7) Urt. d. BFH v. 11.12.1956 - I 179/55 - DStZ (B) 1957 S. 158 f., hier S. 158 r. Sp. zweitletzter Abs.; die Entscheidung der Vorinstanz, das Urt. d. FG Rheinland-Pfalz v. 23.2.1955 - I 30-33/54 - DStZ (B) 1955 S. 191 f. wurde damit aufgehoben.

8) Urt. d. FG Schleswig-Holstein v. 3.12.1957 - IV 52/57 - EFG 1958 S. 134 1. Sp.

9) Vgl. den Leitsatz der in § 2 Fußnote 8 zitierten Entscheidung des FG Schleswig-Holstein v. 3.12.1957.

10) Vgl. auch Blümich-Klein-Steinbring-Stutz, KStG, § 23 Anm. 44 c, S. 1173/1174, wonach eine Milchgeldnachzahlung auch dann eine voll abzugsfähige Betriebsausgabe allgemeiner Art darstellt, wenn sie vor Ablauf des Geschäftsjahres gezahlt wird, keine Erträge aus Nebengeschäften erzielt und in diese Zahlungen miteinbezogen sind und das Milchgeld an Mitglieder und Nichtmitglieder in gleicher Höhe nachgezahlt wird.

Höhe nur von der Angemessenheit der Erhöhung abhängig sei. Sei dagegen die Verteilung des Überschusses bzw. der Reserven das entscheidende Motiv der Genossenschaft für die Nachzahlung gewesen, handele es sich um "Warenrückvergütungen" im Sinne des § 35 KStDV.

Diese Unterscheidung trifft zwar im wesentlichen den Kern des Problems, ist aber, was die Formulierung der Aussage betrifft, ungenau, da Nachzahlungen niemals Warenrückvergütungen sind, sondern allenfalls wie jene behandelt werden können. Diese Ansicht vertritt auch der BFH[11]: "Eine andere Beurteilung" - nämlich daß Nachzahlungen Warenrückvergütungen seien - "muß jedoch dann Platz greifen, wenn für die Nachzahlung nicht so sehr der Gedanke der Überschußverteilung, als vielmehr das Interesse, einen angemessenen Kaufpreis zu gewähren, im Vordergrund gestanden hat. Dieser Fall wird im Schrifttum als Milchgeldnachzahlung bezeichnet. Ist er gegeben, so sind die Nachzahlungen auch soweit sie an die Mitglieder geleistet worden sind, als Betriebsausgaben voll abzugsfähig".

Diese Ansicht hat zur Folge, daß Milchgeldnachzahlungen, die in der Absicht gewährt werden, den Lieferanten einen angemessenen Kaufpreis zu zahlen, nicht den Schranken der Warenrückvergütung unterliegen, die hauptsächlich darin bestehen, daß nicht die gesamte Rückvergütung als Betriebsausgabe abgezogen werden darf, da die Höhe der als Betriebsausgaben vom Ertrag abziehbaren Warenrückvergütung sich an den Umsätzen orientiert und dadurch gemindert wird[12]. Sonst begnügt sich die Steu-

---

11) Urt. d. BFH v. 18.12.1963 - I 187/62 U - BStBl 1964 III S. 211 f., hier S. 211 r. Sp. zweitletzter Abs.

12) Näheres dazu unten in den §§ 3 - 7.

errechtsprechung[13] im Hinblick auf Nachzahlungen mit dem Hinweis auf die in § 35 Abs. 1 Satz 2 KStDV festgelegte Gleichbehandlung von Nachzahlungen und Warenrückvergütungen.

C. Die Abgrenzung von den Kostenerstattungen

Im § 35 Abs. 1 Satz 2 KStDV sind aber nicht nur Nachzahlungen, sondern auch Unkostenrückzahlungen den Warenrückvergütungen in der steuerlichen Behandlung gleichgestellt[14]. Das hat zur Folge, daß sie nur dann als Betriebsausgaben vom Einkommen der Genossenschaft abgezogen werden können, wenn sie ebenfalls im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet worden sind. Aus diesem Grunde besteht wie bei den Nachzahlungen ein steuerliches Interesse der Genossenschaft daran, die an Nichtmitglieder erstatteten Unkostenbeiträge - sowohl bei den an Genossen als auch an Nichtgenossen erfolgenden Unkostenrückzahlungen - als allgemeine Betriebsausgaben, die in ihrer Bemessungshöhe nicht der Warenrückvergütungs-Beschränkung unterliegen, anerkannt zu bekommen. Mit einem solchen Fall hatte sich das FG Ham-

13) Urt. d. OFH v. 11.8.1948 - I 9/48 - RFHE Bd. 54 S. 261 ff., hier S. 262 3. Abs. fast am Ende, und Urt. d. FG Nürnberg v. 30.6.1954 - I 11-14/54 - EFG 1954 S. 265 ff., hier S. 266 1. Sp. zweitletzter Abs.

14) Vgl. die Hinweise der Rechtsprechung auf diese rechtliche Regelung:
Urt. d. RFH v. 9.4.1943 - I 125/42 - RFHE Bd. 53 S. 136 ff., hier S. 141 letzter Abs.;
das rechtskräftige Urt. d. FG Hamburg v. 30.11. 1954 - II 332/54 - EFG 1955 S. 110 f.;
Urt. d. FG Stuttgart v. 3.7.1956 - I 975-976/54 - Wpg 1956 S. 502 f.

burg[15] auseinanderzusetzen. Hier versuchte die Genossenschaft, die von Nichtmitgliedern vereinnahmten Zinsen an ihre Mitglieder im Wege der Unkostenrückzahlung zurückzuerstatten und den gesamten Rückerstattungsbetrag als allgemeine Betriebsausgaben abzuziehen. Diesem Vorhaben hat das FG Hamburg den Erfolg versagt, weil - wegen der Gleichbehandlung von Unkostenrückzahlungen und Warenrückvergütungen - die Anerkennung der Abziehbarkeit als Betriebsausgabe zusätzlich von der Erwirtschaftung im Mitgliedergeschäft abhängig sei. Es hat auch nicht den Einwand der klagenden Genossenschaft berücksichtigt, daß es sich im konkreten Fall nicht um endgültige Unkostenbeiträge, sondern nur um Vorschüsse auf solche gehandelt habe.

Sonst schweigt die Steuerrechtsprechung zum Verhältnis von Warenrückvergütungen und Unkostenrückzahlungen. In Anbetracht der vom Verordnungsgeber normierten Gleichbehandlung, die wenig Probleme für die Abgrenzung beider Erstattungsformen aufwirft, ergaben sich für die Gerichte keine Streitverfahren, die der Rechtsprechung Gelegenheit für eine genaue Begriffsbestimmung oder eine klärende und zutreffende Abgrenzung geboten hätten.

---

15) Urt. d. FG Hamburg v. 30.11.1954 - II 322/54 - EFG 1955 S. 110 f. Dort hatte eine Kreditgenossenschaft den Kunden ihrer Mitglieder verzinsliche Darlehen zur Finanzierung von Abzahlungsgeschäften unter Erhebung von Unkostenbeiträgen für die Bearbeitung ihrer Geschäfte gewährt.

2. Abschnitt: Die Erwirtschaftung und die Bemessung der Warenrückvergütung

Warenrückvergütungen sind nach § 35 Abs. 2 Satz 2 KStDV nur insoweit als Betriebsausgaben vom genossenschaftlichen Gewinn abziehbar, als die dafür verwendeten Beträge "im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet" worden sind. Bei der Verschiedenheit und Vielzahl der von den Genossenschaften betriebenen oder betreibbaren Geschäftsarten und bei der Unterschiedlichkeit ihrer steuerrechtlichen Bewertung ist es notwendig, die Voraussetzung "im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet" genau zu betrachten, und zwar einmal unter dem Aspekt des Mitgliedergeschäfts und zum anderen unter dem Blickpunkt der verschiedenen Geschäftsarten. An Entscheidungen der Steuerrechtsprechung, die sich mit diesem wichtigen Tatbestandsmerkmal beschäftigen, herrscht insoweit kein Mangel.

§ 3 Die Erwirtschaftung im Mitgliedergeschäft

Der Mitgliederbegriff und das Geschäft mit den Mitgliedern spielen bei der Besteuerung aller Genossenschaften eine überragende Rolle. Sie ergibt sich schon aus der Tatsache, daß sämtliche Steuervergünstigungsvorschriften[1] für Genossenschaften eng mit der Voraussetzung "Mitgliedergeschäft"[2] oder aber der Mitgliederkooperation[3]

1) Vgl. die §§ 19 Abs. 2b und 2c KStG und 31 und 35 KStDV.
2) § 19 Abs. 2b und 2c KStG und § 35 KStDV, § 8 GenG.
3) Vgl. § 31 KStDV, der die genossenschaftliche (mitgliedschaftliche) Benutzung (Nr. 1) bzw. die Bearbeitung oder Verwertung der von Mitgliedern gewonnenen Erzeugnisse (Nr. 2) voraussetzt.

zusammenhängen. Darüber hinaus ist das Gewicht der zwischen den Genossen und der Genossenschaft bestehenden geschäftlichen Beziehungen aus dem Förderungsgrundsatz des § 1 GenG zu entnehmen. Dieser eng gestalteten und mit erheblichen Rechtsfolgen ausgestatteten wirtschaftlichen und rechtlichen Beziehung entspricht es, wenn steuerliche Vorteile nur insoweit gewährt werden, als der Rahmen des Mitgliedergeschäfts nicht überschritten ist. Bevor jedoch auf die Abgrenzung von Mitgliedergeschäften und Nichtmitgliedergeschäften an Hand der Rechtsprechung konkret eingegangen wird, soll der in zwei RFH-Urteilen[4] angedeutete Zweck dieser Voraussetzung aufgezeigt werden. Zwar galt zur Zeit der beiden RFH-Entscheidungen noch die KStGenVO[5], die außer der Erwirtschaftung im Mitgliedergeschäft die angemessene Verzinsung des Eigenkapitals als weitere Voraussetzung für die Abziehbarkeit der Warenrückvergütung als Betriebsausgabe verlangte; hinsichtlich der schon damals gültigen Voraussetzung "Erwirtschaften im Mitgliedergeschäft" besitzen die Ausführungen der beiden Urteile aber dieselbe Aussagekraft und Gültigkeit wie neuere Entscheidungen. Nach Ansicht des RFH sollte es den Genossenschaften nicht vollständig freigestellt sein, Gewinne durch den Ausweis überhöhter Warenrückvergütungen ganz oder teilweise zu vermeiden, insbesondere sollte der aus Nichtmitgliedergeschäft erzielte Überschuß nicht steuerfrei an Mitglieder weitergelei-

---

4) Urt. d. RFH v. 9.4.1943 - I 125/42 - RFHE Bd. 53 S. 136 ff., hier S. 139 1. Abs.
Urt. d. RFH v. 7.3.1944 - I 185/43 - RFHE Bd. 54 S. 70 f., hier S. 70 unten.

5) Siehe § 5 Abs. 1 der Verordnung über die Körperschaftsteuer der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (KStGenVO) v. 8.12.1939 (RGBl 1939 I S. 2391 f.).

tet werden dürfen. Dem von der Genossenschaft erzielten Gesamtüberschuß sollte nicht insgesamt Ersparnischarakter zukommen, sondern nur insoweit, als er aus dem wirtschaftlichen Verkehr zwischen Genossenschaft und Genossen herrührt. Die Möglichkeit einer Minderung des steuerpflichtigen genossenschaftlichen Einkommens sollte - bei Überschreiten dieses Rahmens - vermieden werden. Diesen Zweck, die genossenschaftsinternen Geschäfte steuerlich zu begünstigen und der sonst eingreifenden doppelten steuerlichen Belastung[6] zu entziehen, hat die hier in Frage stehende Voraussetzung in geeigneter Weise erreicht.

Bevor auf den Begriff "im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet" unmittelbar eingegangen werden kann, soll noch auf eine zweite vorab zu behandelnde Frage, nämlich die enge sachliche Verknüpfung von Satz 2 mit Satz 3 des § 35 Abs. 2 KStDV, hingewiesen werden[7]. Die beiden Sätze stehen dadurch in einem engen inneren Zusammenhang, daß Satz 3 den formal zu verstehenden Begriff der im Mitgliedergeschäft erwirtschafteten Beträge näher umschreibt[8]. Nach diesem Urteil ist § 35 Abs. 2 Satz 3 KStDV[9] "... gleichzeitig eine Vorschrift, die

---

6) Nämlich einmal die Belastung der Ersparnisse bei der Genossenschaft mit der Körperschaftsteuer, zum anderen nach der Verteilung die Belastung bei den Genossen mit der Einkommensteuer.

7) Die dort vom Verordnungsgeber normierten Voraussetzungen werden unten in § 4 untersucht. Vgl. zum Zusammenhang der beiden Sätze 2 und 3 auch die Ausführungen des Urt. d. FG München v. 13.1.1955 - I 288/54 - EFG 1955 S. 201 ff., hier S. 203 r. Sp. die letzten beiden Absätze.

8) Siehe das Urt. d. FG München v. 13.1.1955 - I 288/54 - EFG 1955 S. 201 ff., hier S. 203 r. Sp. zweitletzter Abs.

9) Das Urteil spricht noch vom zur Zeit des Rechtsstreits geltenden § 36 Abs. 2 Satz 3 KStDV, der die sachlich gleiche Regelung enthielt wie der heutige § 35 Abs. 2 Satz 3 KStDV.

den Begriff der im Mitgliedergeschäft erwirtschafteten Überschüsse definiert ... Satz 2 a.a.O. hat auch keine selbständige Bedeutung, sondern die beiden Sätze 2 und 3 gehören zusammen und bedingen sich gegenseitig"[10]. Damit lehnte das FG München die Meinung ab, daß der Satz 3 nur der Vereinfachung der Berechnung der abziehbaren Beträge der Warenrückvergütungen an Mitglieder diene. Der BFH[11] stimmte dem vorinstanzlichen Urteil des FG München jedoch nur insofern zu, als § 35 Abs. 2 Satz 3 KStDV für eine weitere Fassung des Begriffs "Warenrückvergütung" als Begründung herangezogen werden könne. Ansonsten lehnte der BFH die Auffassung der Vorinstanz mit dem Argument ab, § 35 Abs. 2 Satz 2 der Verordnung gebe den Grundgedanken wieder und § 35 Abs. 2 Satz 3 regele nur diejenigen Fälle, in denen die Überschüsse lediglich aus Zweckgeschäften mit Mitgliedern und Nichtmitgliedern herrührten. Eine andere Auslegung der beiden Sätze führe zu einer mit dem steuerlichen Begriff der Betriebsausgabe unvereinbaren Ansicht[12].

Beiden Urteilen ist insoweit zuzustimmen, als sie einen engen inhaltlichen Zusammenhang der Sätze 2 und 3 des § 35 Abs. 2 KStDV annehmen, denn dieser ergibt sich schon aus der sprachlichen Anknüpfung des Satzes 3 an Satz 2 mit dem Begriff "Beträge". Was das sachliche Gewicht beider Sätze betrifft, ist dem BFH[13] beizu-

---

11) Urt. d. BFH v. 25.9.1956 - I 226/55 U - BStBl 1956 III S. 367 ff., hier S. 369/370 letzter bzw. 1. Abs.

12) Nähere Einzelheiten hierzu können erst in § 4 behandelt werden; hier muß der Hinweis auf den Zusammenhang genügen, da die Frage der Überschußberechnung, die hier hereinspielt, erst nach Klärung der Voraussetzung "im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet" beantwortet werden kann.

13) Siehe in § 3 Fußnote 11.

pflichten. Satz 2 normiert nämlich die entscheidende Voraussetzung "im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet". An diese Voraussetzung knüpft der Satz 3 an[14] und gibt gleichzeitig einen Aufteilungsmaßstab für zwei verschieden zu behandelnde Genossenschaftsgruppen, nämlich die Gruppe der Einkaufs- und Verbrauchergenossenschaften und die der Absatz- und Produktionsgenossenschaften. § 35 Abs. 2 Sätze 4 und 5 KStDV ergänzen diesen Aufteilungsmodus durch die Klarstellung der für den Warenrückvergütungsabzug zulässigen Obergrenze und die Legaldefinition des für die Aufteilung wichtigen Überschußbegriffs.

A. Die verschiedenen Geschäftsarten

Aus dem genossenschaftlichen Verbandszweck, die wirtschaftliche Förderung der Verbandsmitglieder zu bewirken, ergibt sich, daß die Genossenschaften zwar regelmäßig[15] jedes nur mögliche Geschäft abschließen und durchführen können, daß die steuerliche Sonderbehandlung - d.h. die steuerliche Begünstigung - der Genossenschaften aber auf die Geschäfte beschränkt bleiben muß, die dem Verbandszweck entsprechend betrieben werden. Andersartige Geschäfte führen nach dem Willen des Steuer-

---

14) Das ergibt sich schon aus der Finalität des § 35 Abs. 2 Satz 3: "Zur Feststellung dieser Beträge ..."

15) Eine gesetzliche Ausnahme besteht z. B. bei den Kreditgenossenschaften, die gem. § 8 Abs. 2 GenG keine Nichtmitgliedergeschäfte abschließen dürfen. Inzwischen ist der § 8 Abs. 2 weggefallen.

gesetzgebers entweder zum Ausschluß[16] oder zur Minderung[17] der steuerlichen Vorteile[18]. Bevor auf den wichtigen Begriff des Mitgliedergeschäfts eingegangen wird, ist es von Vorteil aufzuzeigen, welche Geschäftsarten bei Genossenschaften überhaupt vorkommen, da bereits hier die Möglichkeit besteht, den Begriff "Mitgliedergeschäft" einzuengen.

I. Das Zweckgeschäft

In der Genossenschaftspraxis spielen vor allem Zweckgeschäfte, Gegengeschäfte, Hilfsgeschäfte und Nebengeschäfte eine Rolle[19]. Von diesen ist unbestritten den Zweckgeschäften die größte Bedeutung beizumessen. Wie der Begriff "Zweckgeschäft" bereits andeutet, handelt es sich bei den Zweckgeschäften um Geschäfte, "welche die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft ihrer

---

16) Vgl. die steuerliche Behandlung der Kreditgenossenschaften und der land- und forstwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften, die in § 19 Absätze 2b und 2c KStG bzw. § 31 KStDV geregelt ist.

17) Das ist bei der Berechnung der Warenrückvergütung z. B. der Fall, wenn die Genossenschaft sog. Nebengeschäfte getätigt hat, die bei der Überschußberechnung ausgeklammert werden müssen. Siehe unten in § 4 B.

18) Ob diese steuerlichen Vorteile von den betreffenden Genossenschaften in der möglichen Situation als wirklicher Vorteil empfunden werden, mag angesichts der parallel laufenden Beschränkung des wirtschaftlichen Handlungsspielraums und der Nichtgewährung des Ausschüttungsprivilegs dahingestellt bleiben, wird aber von Genossenschaftspraktikern häufig verneint.

19) Diese Aufzählung der verschiedenen Geschäftsarten ist nicht abschließend.

Mitglieder mittels gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebes in Erfüllung des satzungsmäßigen Gegenstandes des Unternehmens bezwecken"[20].

Das Zweckgeschäft ist also geprägt von dem Förderungsgrundsatz des § 1 Abs. 1 GenG und der in der Satzung der jeweiligen Genossenschaft enthaltenen Zweckbestimmung des Unternehmensgegenstandes[21]. Das bedeutet, daß der Begriff "Zweckgeschäft" eine Konstante - nämlich den Bezug zum Förderungsprinzip - und eine Variable - die Bindung an den jeweiligen Gegenstand des Unternehmens - enthält. Da der Unternehmensgegenstand nach § 6 Ziff. 2 GenG in der Satzung der Genossenschaft näher bezeichnet sein muß, spielt das Statut für die konkrete Ermittlung der jeweiligen Zweckgeschäfte einer Genossenschaft die größere Rolle, vor allem hat die Satzung für die Abgrenzung von Zweckgeschäften anderer oder ähnlicher Genossenschaften individualisierende Wirkung. Es darf jedoch nicht übersehen werden, daß zwar das Statut allein den Unternehmensgegenstand näher bezeichnet, daß aber dem tatsächlichen Gebaren der Genossenschaft ebenfalls Bedeudeutung zukommt. Für die steuerliche Beurteilung ist

---

20) Urt. d. FG München v. 24.7.1958 - I 192/66 - EFG 1969 S. 38 1. Sp. letzter Abs., das auf den deutlichen Bezug des Begriffs "Zweckgeschäft" zu den §§ 1 (Förderungsgrundsatz) und 6 Nr. 2 GenG (Gegenstand des Unternehmens) hinweist. Weniger ergiebig war das frühere Urt. d. FG München v. 7.3.1958 - III 76-77/55 - DStZ (B) 1958 S. 231 f., hier S. 232 1. Sp. 2. Abs., das die Zweckgeschäfte definiert als "Geschäfte, die dem Zweck der Genossenschaft entsprechen".

21) Das Urt. d. BFH v. 28.7.1959 - I 150/58 U - BStBl 1959 III S. 372 f., bezeichnet auf S. 373 1. Sp. im letzten Abs. die Vornahme der Zweckgeschäfte als "die eigentliche Tätigkeit der Genossenschaft". Diese Ausdrucksweise ist von der Zweckbestimmung und nicht vom Umfang der genossenschaftlichen Tätigkeit her zu verstehen, denn die Häufigkeit der Zweckgeschäfte ist nicht größer als z. B. die der Gegengeschäfte. Siehe auch unten S. 43 ff.

- bei einem Auseinanderfallen von Satzung und tatsächlichem Verhalten - letzteres ausschlaggebend.

Die Bedeutung der Zweckgeschäfte für die Genossenschaft wird besonders im steuerlichen Bereich offenbar, denn nach dem Willen des Gesetz- bzw. Verordnungsgebers sollen nur diese am Förderungsprinzip und Unternehmensgegenstand orientierten Geschäfte steuerlich begünstigt werden. Ferner haben die Zweckgeschäfte auf die anderen Geschäftsarten Einfluß, der vor allem deshalb besteht, weil die Gegengeschäfte und Hilfsgeschäfte, aber auch die Nebengeschäfte von der konkreten Bestimmung der Zweckgeschäfte abhängig sind[22].

II. Das Gegengeschäft

Die Gegengeschäfte der Genossenschaft sind praktisch die Kehrseite der Zweckgeschäfte. Zur Erreichung des Genossenschaftszwecks ist es notwendig, daß die Genossenschaft in Geschäftsbeziehungen zu Dritten[23] tritt. Diese Beziehungen müssen zwangsläufig angeknüpft werden, weil z. B. Verwertungsgenossenschaften die von ihren Mitgliedern erzeugten oder gewonnenen Produkte an Dritte weiterveräußern oder Warengenossenschaften die

---

22) Vgl. z. B. das Urt. d. FG München v. 7.3.1958 - III 76-77/55 - DStZ (B) 1958 S. 231 f., hier S. 232 l. Sp. 2. Abs.: "Gegengeschäfte werden durch die Zweckgeschäfte bedingt".

23) Diese Dritten sind zwangsläufig Nichtmitglieder, so daß jedes Gegengeschäft ein Nichtmitgliedergeschäft ist und nicht mehr unter den Begriff "im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet" subsumiert zu werden braucht.

Waren bei Dritten einkaufen müssen, um die Preisvorteile überhaupt an ihre Genossen weiterleiten zu können. Die Gegengeschäfte sind also untrennbarer Bestandteil der genossenschaftlichen Geschäftsabläufe, die sich zunächst einmal in zwei Bereiche untergliedern lassen: die zwischen Genossenschaften und Genossen getätigten Zweckgeschäfte[24] und die zwischen Genossenschaften und außenstehenden Dritten abgeschlossenen Gegengeschäfte, die die Zweckgeschäfte erst ermöglichen[25] oder zum Erfolg führen[26]. Gegengeschäfte können also den Zweckgeschäften zeitlich vorangehen, ihnen aber auch zeitlich folgen[27].

---

24) Siehe auch unten in § 3 B. und das Urt. d. BFH v. 15.4.1970 - I R 125/68 - BFHE Bd. 99 S. 34 ff., hier S. 36 letzter Abs. ab 2a). - Zweckgeschäfte können danach auch mit Nichtmitgliedern abgeschlossen werden, sind aber hinsichtlich der Anzahl und des Umfangs beschränkt. Das hier angeführte BFH-Urteil ist der Ansicht, daß der Charakter der Genossenschaft und damit die Abzugsfähigkeit der Warenrückvergütung verlorengeht, wenn die Zahl der in den Geschäftsbetrieb einbezogenen Nichtmitglieder oder der Umfang der Zweckgeschäfte mit Nichtmitgliedern außer Verhältnis zur Zahl der Mitglieder oder dem Umfang der Zweckgeschäfte mit Mitgliedern steht.

25) Das trifft z. B. auf Warengenossenschaften zu, weil bei diesen die Gegengeschäfte, also der Kauf oder Bezug von Waren, zeitlich vor den mit den Mitgliedern abzuschließenden Zweckgeschäften liegen, diese somit - wie oben formuliert - "erst ermöglichen".

26) Z. B. die Verwertungsgenossenschaften, die die Erzeugnisse der Genossen erst nach Lieferung, also den Zweckgeschäften, an Dritte auf dem Wege des Gegengeschäfts weiterveräußern können.

27) Siehe auch das Urt. d. FG München v. 7.3.1958 - III 76-77/55 - DStZ (B) 1958 S. 231 f., hier S. 232 1. Sp. 2. Abs.

Dieser zeitliche Zusammenhang ist von der jeweiligen Genossenschaftsgruppe und dem bei dieser Gruppe abzuwickelnden mehraktigen Geschäftsablauf abhängig. Aus der engen sachlichen Verknüpfung von Zweckgeschäften und Gegengeschäften ergeben sich auch die Bedenken gegen die vom BFH[28] verwendete Formulierung, daß die Vornahme der Zweckgeschäfte die "eigentliche Tätigkeit" der Genossenschaft sei. Zur Erreichung der genossenschaftlichen Förderung, die erst dieser Unternehmensform ihre Berechtigung verleiht, sind die notwendigerweise mit Nichtmitgliedern abzuschließenden Gegengeschäfte ebenso Voraussetzung wie die Zweckgeschäfte, da die eine Geschäftsart ohne die andere weder Sinn noch Erfolg hat.

Als Zwischenergebnis kann hier festgehalten werden, daß die von den Genossenschaften abgeschlossenen Gegengeschäfte bei der Subsumtion unter das Tatbestandsmerkmal "im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet" der Vergünstigungsvorschrift des § 35 KStDV auszuklammern sind, da sie notwendigerweise mit Nichtmitgliedern abgeschlossen werden und zur Erreichung des genossenschaftlichen Förderungszwecks unumgänglich sind.

III. Das Hilfsgeschäft

Eine von den Gegengeschäften stark abweichende Funktion haben die Hilfsgeschäfte. Stellen die Gegengeschäfte

---

28) Urt. d. BFH v. 28.7.1959 - I 150/58 U - BStBl 1959 III S. 372 f.

die wirtschaftlichen Beziehungen zur Außenwelt[29] dar, so werden Hilfsgeschäfte im Gegensatz dazu zur Förderung der Zweckgeschäfte und in Anlehnung an diese getätigt. "Hilfsgeschäfte sind Geschäfte, die als Hilfe für die Erreichung des eigentlichen Zwecks der Genossenschaft getätigt werden, die also die Durchführung der Zweckgeschäfte fördern und ermöglichen"[30]. Sie zählen bei allen genossenschaftlich organisierten Unternehmen zum üblichen Betriebsablauf[31]. Der BFH nennt in demselben Urteil[32] zwei Beispiele für Hilfsgeschäfte: den Ersatz einer gebrauchten Schreibmaschine und die Hingabe eines gebrauchten PKWs in Anrechnung auf den Kaufpreis für ein neues Fahrzeug. Aus diesen beiden Beispielen wird deutlich, daß zu den Hilfsgeschäften vor allem jene Geschäfte gehören, welche die notwendige sachliche Ausstattung des Betriebs zum Ziele haben; denn die Einrichtung mit den dem genossenschaftlichen Betrieb dienenden Wirtschaftsgütern ist eine wichtige tatsächliche Voraussetzung für die Vornahme jeglicher Zweckgeschäfte. Ein weiteres Beispiel für ein Hilfsgeschäft bringt das FG München[33], nämlich die Veräußerung nicht mehr benötigter Gegenstände

---

29) Diese Formulierung ist unbedenklich, weil Genossenschaft und Genossen als Einheit angesehen werden, deren Beziehungen lediglich (genossenschafts)internen Charakter haben.

30) Urt. d. FG München v. 7.3.1958 - III 76-77/55 - DStZ (B) 1958 S. 231 f., hier S. 232 1. Sp. 5. Abs.

31) Urt. d. BFH v. 6.12.1960 - I 75/60 U - BStBl 1961 III S. 40 r. Sp. 1.Abs. in der Mitte.

32) Siehe die genaue Stellungnahme in § 3 Fußnote 31.

33) Urt. d. FG München v. 14.3.1968 - II (VI) 432/65 - EFG 1968 S. 377 1. Sp. 2. Abs. Hier handelt es sich um ein Sammelbeispiel, das die obigen Ausführungen unterstreicht.

des Anlagevermögens[34]. Dieses Beispiel für typische Hilfsgeschäfte enthält jedoch eine in den anderen Entscheidungen[35] nicht erwähnte wichtige Einschränkung: Die Veräußerung muß, damit ein steuerlich begünstigtes Hilfsgeschäft vorliegt, betriebsnotwendig sein. Diese Einschränkung bedeutet, daß die Veräußerung unmittelbar durch den Betrieb veranlaßt worden sein und unmittelbar betrieblichen Zwecken dienen muß. Wichtig ist hierbei das Merkmal der Unmittelbarkeit[36], das aber nur auf den inneren sachlichen Zusammenhang zwischen Veräußerungsgeschäft und betrieblicher Notwendigkeit bezogen ist. Die Unmittelbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß die Veräußerung mit der Entbehrlichkeit des Wirtschaftgutes aus dem Betrieb zeitlich nicht unmittelbar zusammenhängt[37]. Ein entbehrlich gewordenes Wirtschaftsgut braucht folglich nicht unverzüglich veräußert zu werden, damit die Unmittelbarkeit der Veräußerung und damit der Charakter des Hilfsgeschäfts erhalten bleibt. Es muß dem Veräußernden die Wahl des wirtschaftlich günstigsten Zeitpunktes überlassen bleiben. Dabei wirkt sich auch ein erheblicher Zeitraum[38] zwischen eingetretener Entbehrlichkeit und Veräußerung nicht steuerschädlich aus.

---

34) Das Urteil weist dabei ausdrücklich auf Abschn. 53 Abs. 2 Ziff. 3 KStR hin!
35) Siehe in § 3 Fußnote 30 und 31.
36) Dieses Merkmal dient auch der Abgrenzung zu den Nebengeschäften, da bei jenen kein unmittelbarer Zusammenhang mit den Zweckgeschäften bestehen muß. Siehe die näheren Ausführungen zur Abgrenzung des Nebengeschäfts unten auf S.48 ff.
37) Urt. d. FG München v. 14.3.1968 - II (VI) 423/65 - EFG 1968 S. 377 1. Sp. 2. Abs.
38) Im Urteil des FG München (siehe in § 3 Fußnote 37) lagen zwischen dem Verkauf eines nicht mehr benötigten Grundstücks und dem Zeitpunkt, seit dem das Anlagegut entbehrlich geworden war, zwölf Jahre, ohne daß die Betriebsnotwendigkeit und die darin enthaltene Unmittelbarkeit der Veräußerung in Frage gestellt wurde.

IV. Das Nebengeschäft

"Nebengeschäfte sind Geschäfte, die mit dem Zweckgeschäft nicht im unmittelbaren Zusammenhang stehen. Sie werden regelmäßig getätigt und sind eher als Gelegenheitsgeschäfte anzusehen[39]. Aus dieser Definition der Nebengeschäfte ergibt sich, daß das Merkmal des "unmittelbaren Zusammenhangs" mit den Zweckgeschäften für die Abgrenzung der Hilfsgeschäfte von den Nebengeschäften nicht nur wichtig, sondern entscheidend ist.

Diese Abgrenzung von Hilfsgeschäften und Nebengeschäften ist der Rechtsprechung[40] nicht immer leicht gefallen. Bei der Vielzahl der in der Praxis vorkommenden bzw. bei den einzelnen Genossenschaftsarten denkbaren Geschäfte und der Schwierigkeit ihrer richtigen Einstufung hätte die Rechtsprechung, wenn sie eine allgemeine Begriffsbestimmung beider Geschäftsarten in der Urteilsbegründung des einen oder anderen Urteils zu geben versucht hätte, die Grenzen ihrer Rechtsprechungsfunktion überschritten[41]. Sie wäre nämlich bei einem solchen

---

39) Urt. d. FG München v. 7.3.1958 - III 76-77/55 - DStZ (B) 1958 S. 231 f., hier S. 232 l. Sp. 4. Abs.

40) Das galt besonders für die Fälle der Beteiligung einer Genossenschaft an anderen Gesellschaften (Personengesellschaften des Handelsrechts und juristischen Personen), mit denen sich der BFH in seinen Urteilen v. 12.1.1954 - I 88/53 U - BStBl 1954 III S. 101 f. und v. 2.2.1954 - I 85/53 U - BStBl 1954 III S. 102 f. zu befassen hatte. Die gleiche Abgrenzungsproblematik bestand aber auch bei der Verpachtung von Anlagevermögen, die die Rechtsprechung mit der Beteiligung gleichsetzte und dementsprechend gleich behandelte. Vgl. auch das Urteil d. BFH v. 25.9.1956 - I 226/55 U - BStBl 1956 III S. 367 ff., hier S. 370 l. Sp. 8. und 9. Abs.

41) Schlüter, Das obiter dictum, S. 57/58.

Versuch, mehrere Begriffsbestimmungen verbindlich festzulegen, über die Erfordernisse, die von der konkreten Streitentscheidung an den Inhalt jedes einzelnen Urteils gestellt werden, hinausgegangen. Es ist nach Schlüter[42] gerade nicht Aufgabe der Rechtsprechung, anläßlich eines individuellen Streitfalles allgemein verbindliche, für künftige Streitverfahren gültige Begriffsbestimmungen oder rechtliche Aussagen zu treffen. Solche Aufgaben müssen dem Gesetz- bzw. Verordnungsgeber vorbehalten bleiben.

Aus der eingangs zitierten Begriffsbestimmung des Nebengeschäfts ergibt sich ein krasser Widerspruch, wenn einerseits festgestellt wird, daß Nebengeschäfte regelmäßig getätigt werden, und andererseits im selben Moment festgestellt wird, daß sie Gelegenheitsgeschäfte seien. Nur das eine oder das andere kann richtig sein. Regelmäßig getätigte Geschäfte können - schon vom Standpunkt der Häufigkeit her - keine Gelegenheitsgeschäfte sein, also Geschäfte, die von den Genossenschaften nur gelegentlich durchgeführt werden. Richtig ist letzteres. Beteiligungen an anderen Gesellschaften oder die Verpachtung von Anlagegütern - die typischen Nebengeschäfte[43] -

---

42) Schlüter, Das obiter dictum, S.18 ff.; hier insbesondere die Zusammenfassung zu § 4, S. 38/39.

43) Vgl. das Urt. d. BFH v. 25.9.1956 - I 226/55 U - BStBl 1956 III S. 367 ff., hier S. 370 1. Sp. 7., 8. und 9. Abs. Bei den land- und forstwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften wird das Beteiligungsproblem dagegen im Zusammenhang mit dem Tatbestandsmerkmal des § 31 KStDV "Bereich der Landwirtschaft" untersucht, da dieses Merkmal darüber entscheidet, was zweckkonforme Tätigkeit ist und was "neben" der begünstigten Tätigkeit liegt!

kommen im genossenschaftlichen Gesamtgeschäft nur verhältnismäßig selten vor, können aber im Einzelfall durchaus Bedeutung erlangen. Darüber hinaus ist zu bedenken, daß das genossenschaftliche Geschäft nach seinem Sinn und Zweck auf den Abschluß der Zweckgeschäfte ausgerichtet ist und nicht auf den Abschluß von Geschäften, die diesem Zweck gerade zuwiderlaufen[44]. Aus diesen beiden Argumenten läßt sich nur der Schluß ziehen, daß die Definition des FG München[45] nur insoweit richtig ist, als die Nebengeschäfte als Gelegenheitsgeschäfte bezeichnet werden. Das schließt nicht aus, daß sie sich bei einer einzelnen Genossenschaft insgesamt oder in einem bestimmten Zeitraum häufen und somit das Geschäftsbild entscheidend bestimmen können. Die Regel ist dies, wie es das kritisierte Urteil des FG München vielleicht vermuten lassen könnte, jedoch nicht.

Auch das FG Baden-Württemberg[46] ist auf den Begriff des Nebengeschäfts eingegangen. In Ermangelung einer gesetzlichen Begriffsbestimmung wies das Urteil auf Abschnitt 53 Abs. 2 KStR 1961 hin, der jedoch nur eine negative Abgrenzung dahingehend bot, daß Nebengeschäfte keine Zweckgeschäfte, Gegengeschäfte oder Hilfsgeschäfte seien. Aus dieser negativen, inhaltlich selbstver-

---

44) Das gilt nicht für die Gegengeschäfte, die gerade die Kehrseite der Zweckgeschäfte sind! Siehe oben § 3 S. 43 ff.

45) Urt. d. FG München v. 7.3.1958 - III 76-77/55 - DStZ (B) 1958 S. 231 f., hier S. 232 1. Sp. 4. Abs.

46) Urt. d. FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, v. 25.10.1966 - II 116/66 - EFG 1967 S. 93 1. Sp. drittletzter Abs. In diesem Urteil ging es um die Vermietung von Läden und Wohnungen durch eine Handwerker-Einkaufsgenossenschaft.

ständlichen und mit wenig Aussagewert behafteten Bestimmung der Körperschaftsteuer-Richtlinien hat das Urteil jedoch eine sachlich richtige und in der Praxis brauchbare Definition entwickelt. Danach sind Nebengeschäfte einer Genossenschaft "solche wirtschaftlichen Betätigungen ..., die nicht der Erfüllung des satzungsmäßigen Gegenstandes des Unternehmens dienen und mit solchen Betätigungen auch nicht in einem notwendigen Zusammenhang stehen". Diese Definition eines Nebengeschäfts hat das FG München[47] wörtlich übernommen. Der erste Senat des FG München weicht damit bewußt von dem früheren Urteil des dritten Senats des FG München[48] ab, der als Abgrenzungsmerkmal nur den fehlenden unmittelbaren Zusammenhang mit den Zweckgeschäften für erforderlich hielt. Interessant ist dabei auch, daß die spätere Entscheidung nicht auf einem unmittelbaren, sondern auf einem notwendigen Zusammenhang als Abgrenzungsmerkmal beharrte. Der Grund hierfür könnte darin liegen, daß der Begriff "unmittelbar" weniger klar auslegbar ist als der Begriff "notwendig"[49].

---

47) Urt. d. FG München v. 24.7.1968 - I 192/66 - EFG 1969 S. 38 1. Sp. letzter Abs. - Es handelt sich hier um den Zukauf von Magermilch anderer Molkereien durch eine Molkereigenossenschaft.

48) Urt. d. FG München v. 7.3.1958 - III 76-77/55 - DStZ (B) 1958 S. 231 f.

49) Vgl. hierzu die Schwierigkeiten des Schrifttums und der zivilrechtlichen Rechtsprechung, das im Bereicherungsrecht (§ 812 Abs. 1 Satz 1 BGB) früher entscheidende Merkmal der "Unmittelbarkeit" der Bereicherung in zweckdienlicher Weise auszulegen. Es wurde nach der neueren Lehre für den Bereich der Leistungskondiktion deshalb auch fallengelassen.

Außerdem wird mit dem Begriff "notwendig" sprachlich an die Rechtsprechung angeknüpft, die sich mit der Auslegung und Klärung des Begriffs "Hilfsgeschäft" befaßt hat[50]. Durch diese Querverbindung wird auch deutlich, daß mit "Notwendigkeit" die betriebliche Notwendigkeit ins Auge gefaßt ist, ein Gesichtspunkt, der durch das Merkmal "unmittelbar" nur unvollkommen zum Ausdruck gebracht wird[51].

Die mit der Frage des Nebengeschäfts befaßten finanzgerichtlichen Urteile lassen insgesamt jedoch ein großes Maß an Übereinstimmung und inhaltlicher Deckung erkennen, so daß von einer gefestigten - wenn auch nicht ständigen - Steuerrechtsprechung zu diesem Punkt gesprochen werden kann, weil für eine "ständige Rechtsprechung" die Anzahl der mit Nebengeschäften befaßten Urteile noch zu gering ist.

V. Das Zwangsgeschäft

Eine weitere Geschäftsart, die sich von den Zweckgeschäften - was den Grund des Geschäftsabschlusses, aber auch was den Kreis der Personen betrifft, mit denen sie regelmäßig durchgeführt werden - unterscheidet, ist das sog. Zwangsgeschäft. Bei den Zwangsgeschäften handelt es sich, wie der Name bereits erkennen läßt, um Geschäfte, die

---

50) Vgl. die beiden Urteile in § 3 Fußnote 30 und 31.
51) Vgl. den Leitsatz des Urt. d. BFH v. 14.10.1970 - I R 67/68 - BFHE Bd. 100 S. 375: "Der Verkauf eines ... Wiesengrundstückes, das für Zwecke der Genossenschaft nicht mehr benötigt wird, ist kein steuerschädliches Nebengeschäft, wenn der Erlös zur Finanzierung neuer Betriebsanlagen verwendet wird".

auf Grund eines Zwanges, d.h. einer behördlichen Anordnung oder gar einer gesetzlichen Verpflichtung, von den Genossenschaften vorgenommen werden müssen[52]. Aus diesem Zwang resultiert ihre Steuerunschädlichkeit. Die Genossenschaften sollen keinen steuerlichen Nachteil dadurch erleiden, daß sie zur Vornahme gewisser Geschäftshandlungen gezwungen werden, auch wenn diese Geschäfte nicht in den begünstigten Bereich der Zweckgeschäfte einerseits und der Mitgliedergeschäfte andererseits fallen. Bei dieser Ausnahmeregelung haben Billigkeitsgründe gegenüber systematisch-dogmatischen Gesichtspunkten den Ausschlag gegeben: Es wurde von der Rechtsprechung als unbillig angesehen, daß ein unfreiwilliges normalerweise steuerschädliches Verhalten der Genossenschaft die vom Gesetz- bzw. Verordnungsgeber gewährten Steuervergünstigungen wegfallen lassen soll. Diese Lösung ist nicht nur vertretbar, sondern auch gerecht, weil sie die Besonderheiten, die zum Abschluß und zur Durchführung dieser Geschäfte geführt haben, gebührend berücksichtigt.

B. Das Mitgliedergeschäft

Die körperschaftsteuerlichen Vorschriften über die Besteuerung der Genossenschaften enthalten nur einmal, und zwar in § 35 Abs. 2 Satz 2 KStDV den Begriff des Mitgliedergeschäfts. Es bestehen jedoch für Kreditgenossenschaften (§ 19 Abs. 2b Ziff. 1 und 2 KStG) und land- und forstwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenos-

52) Urt. d. FG München v. 7.3.1958 - III 76-77/55 - DStZ (B) 1958 S. 231 f., hier S. 232 l. Sp. drittletzter Abs.

senschaften (§ 23 Ziff. 1 KStG in Verbindung mit § 31 Abs. 1 KStDV) ebenfalls Vorschriften, die als Anknüpfungspunkt für die Gewährung der Steuervergünstigung die Mitgliedseigenschaft des genossenschaftlichen Geschäftspartners voraussetzen.

Das Genossenschaftsgesetz enthält ferner die Bestimmung (§ 8 Abs. 1 Ziff. 5 GenG), daß der genossenschaftliche Geschäftsbetrieb sich nur insoweit auf Nichtmitglieder erstrecken darf, als dieses in der Satzung festgelegt ist. Eine Ausnahme hiervon besteht nach § 8 Abs. 2 GenG für Kreditgenossenschaften, die nur Mitgliedergeschäfte tätigen dürfen. Vor diesem Hintergrund rechtlicher Vorschriften sollen nun der Begriff und der Bereich des Mitgliedergeschäfts an Hand der Urteile der Finanzrechtsprechung untersucht werden.

I. Der Mitgliederbegriff

Da das vom Verordnungsgeber vorgegebene Tatbestandsmerkmal "erwirtschaften" keine Subsumtionsprobleme aufwirft[53], konzentrieren sich die Entscheidungen auf das Tatbestandsmerkmal "Mitgliedergeschäft"[54]. Zwangsläufig ergeben sich für die Analyse der Rechtsprechung hier die besten Ansatzmöglichkeiten. Dieses entscheidende Merkmal für die Abziehbarkeit der Warenrückvergütung als Betriebsausgabe besitzt über den Bereich der Warenrückvergütung

---

53) Der Begriff "erwirtschaftet" wird von allen Urteilen durchweg im Sinne von "erzielen", "verdienen", "erreichen" u.s.w. gebraucht.

54) Daß diese Voraussetzung von entscheidender Bedeutung für die Abziehbarkeit der Warenrückvergütung als Betriebsausgabe ist, wird in den Urteilen des BFH v. 25.9.1956 - I 226/55 U - BStBl 1956 III S. 367 ff., hier S. 369 l. Sp. letzter Abs., und v. 15.4.1970 - I R 125/68 - BFHE Bd. 99 S. 34/35, hier der 2. Leitsatz, deutlich.

- also § 35 KStDV - hinaus Bedeutung für alle Vergünstigungsvorschriften[55]. Wegen desselben Normzwecks aller die Genossenschaften betreffenden steuerlichen Sonderbestimmungen lag es vom Blickpunkt der Rechtsprechung her nahe, eine einheitliche Auslegung für den Mitgliederbegriff zu finden, die für alle den Genossenschaften gewährten Steuervergünstigungen gelten konnte. Daß der Mitgliederbegriff für die verschiedenen begünstigenden Normen einheitlich auszulegen sei, hat das FG Hamburg[56] für die §§ 31 Abs. 1 Nr. 2 und 35 Abs. 2 Satz 2 KStDV ausdrücklich festgestellt. Unabhängig von der unterlassenen Feststellung, daß diese Einheitlichkeit auch für die Gruppe der Kreditgenossenschaften gelten muß, ist die Ansicht des FG Hamburg auch auf den § 19 Abs. 2b KStG[57] auszudehnen, der für die Steuerermäßigung der Kreditgenossenschaften - in Verbindung mit § 8 Abs. 2 GenG - u.a. voraussetzt, daß es sich bei den Krediten um Mitgliederkredite handelt[58]. Aus diesem Grunde können bei der Klärung des Mitgliederbegriffs alle diesbezüglichen Entscheidungen verwertet werden, auch wenn sie speziell für die eine oder andere Genossenschaftsgruppe ergangen sind.

---

55) Es gilt also für §§ 31 und 35 KStDV sowie für § 19 Abs. 2b und 2c KStG.

56) Urt. d. FG Hamburg v. 9.3.1967 - II 243-248/65 - EFG 1967 S. 479 f., hier S. 479 r. Sp. 1. Abs. a.E.

57) Bis zum Veranlagungszeitraum 1967 enthielt § 33 KStDV dieselbe Regelung.

58) Das ergibt sich schon aus dem oben erwähnten sich deckenden Normzweck. Auf diesen Normzweck wird noch ausführlich unten bei der Besteuerung der Kreditgenossenschaften eingegangen werden.

Als Mitgliedergeschäfte sind zunächst einmal wörtlich-begrifflich alle Geschäfte einzuordnen, die mit den Mitgliedern der Genossenschaft als Vertragspartnern abgeschlossen und durchgeführt werden[59]. Das bedeutet also, daß die andere Vertragspartei in derselben Genossenschaft Mitglied sein muß. Es ist daher für eine klare und in der Praxis verwendbare Abgrenzung der Mitgliedergeschäfte von den Nichtmitgliedergeschäften notwendig, daß der Mitgliederbegriff geklärt wird[60], es ist nämlich wegen der im Steuerrecht anwendbaren wirtschaftlichen Betrachtungsweise[61] fraglich, ob der Begriff "Mitglied" rein nach zivilrechtlichen, rein nach wirtschaftlichen oder gar nach rechtlich-wirtschaftlich gemischten Kriterien zu ermitteln ist.

---

59) Urt. d. FG Nürnberg v. 30.6.1954 - I 11-14/54 - EFG 1953/1954 S. 265 ff., hier S. 266 r. Sp. 2. Abs., mit direktem Bezug auf Kolbe, "Die Körperschaftsteuer der Genossenschaften", S. 14: "Unter Mitgliedergeschäften sind alle Geschäfte zu verstehen, die mit den Mitgliedern der Genossenschaften als Vertragspartner durchgeführt werden ... Im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet ist alles das, was die Genossenschaft durch die mit ihren Mitgliedern getätigten Geschäfte verdient hat. Es soll den Mitgliedern das zurückgewährt werden, was sie im Laufe des Jahres bei ihrem Geschäftsverkehr mit der Genossenschaft zuviel gezahlt oder zuwenig erhalten haben".

60) Wegen der zentralen Bedeutung des Mitgliederbegriffs für alle genossenschaftlichen Steuervergünstigungen, also nicht nur im Bereich der KSt, sondern auch z. B. der GewSt, VSt u.s.w., besitzt diese Klärung Gültigkeit und Gewicht über den Bereich der Körperschaftsteuer hinaus.

61) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise hat ihren gesetzlichen Niederschlag in § 1 Abs. 3 StAnpG gefunden, ihr Anwendungsbereich ist aber in der Rechtsprechung und im Schrifttum stark umstritten.

Nach § 15 Abs. 3 GenG entsteht die Mitgliedschaft durch die Eintragung des Genossen in die Genossenliste, die vom Registergericht auf Grund der Beitrittserklärung und der Einreichung der Erklärung durch den Vorstand der Genossenschaft vorgenommen wird. Die Mitgliedschaft kann auf diese Weise sowohl von natürlichen als auch juristischen Personen erworben werden[62]. Daß juristische Personen Mitglieder sein können, ist deshalb nicht selbstverständlich, weil zum Wesen der Genossenschaft die persönliche Bindung des Genossen an die Genossenschaft gehört. Die Mitgliedschaft kann auch von Personengesellschaften, die rechtlich den juristischen Personen angenähert sind (z. B. OHG und KG), nicht aber von Gesellschaften des bürgerlichen Rechts[63] erworben werden. Bei letzteren müssen die einzelnen, und zwar alle, Gesellschafter Mitglieder der Genossenschaft werden.

Bei Mitgliedern, die an der Gründung der Genossenschaft teilgenommen haben, genügt die Teilnahme an der Gründungsversammlung für den Erwerb der Mitgliedschaft[64]. Die Mitgliedschaft ist nur originär zu erwerben, "jeder abgeleitete Erwerb ist ausgeschlossen"[65]. Sie ist ein

---

62) Paulick, Das Recht der eingetragenen Genossenschaft, S. 133 unter 2.

63) Urt. d. FG München v. 9.7.1958 - III 194/57 - DStZ (B) 1958 S. 445 ff., hier S. 446 1. Sp. letzter Abs., r. Sp. 1. Abs. Ebenso Paulick, Das Recht der eingetragenen Genossenschaft, S. 134 unter 3 b; Lang-Weidmüller, GenG, S. 51.

64) Siehe Paulick, Das Recht der eingetragenen Genossenschaft, S. 136 mit weiteren Literaturhinweisen, wonach die Gründer ihre Mitgliedschaft durch Unterzeichnung der Satzung in der Gründungsversammlung erwerben. Ebenso BGHZ Bd. 7 S. 383 ff.

65) Vgl. das Urt. d. BFH v. 24.2.1959 - I 197/58 U - BStBl 1959 III S. 201 f., hier S. 201 letzter Abs.; vgl. auch Paulick, Das Recht der eingetragenen Genossenschaft, S. 143 unter III. 1.

persönliches Recht, das nicht übertragen werden kann[66]. Abschn. 59 Abs. 2 KStR 1969 läßt es ausreichen, daß ein Mitgliederkredit auch dann noch vorliegt, wenn bei der Kredithingabe die Beitrittserklärung des Kreditnehmers vorliegt, also Teile des bürgerlich-rechtlichen Erwerbs der Mitgliederschaft noch fehlen. Damit sich dieses Geschäft letztlich nicht doch als steuerschädlich erweist, muß die Beitrittserklärung dem Registergericht aber ohne schuldhaftes Zögern zur Eintragung vorgelegt werden. Diese Ausnahme hatte bereits das FG München[67] erwähnt. Eine Übertragung des Mitgliedschaftsrechtes selbst ist dagegen wegen des derivativen Charakters eines solchen Erwerbs ausgeschlossen[68]. Es ist jedoch eine Übertragung des Geschäftsguthabens möglich, Das Mitglied scheidet aus der Genossenschaft aus, ohne daß eine Auseinandersetzung stattgefunden hat. Als weitere Voraussetzung muß jedoch hinzukommen, daß der Erwerber des Geschäftsguthabens Genosse wird bzw. Genosse ist und die Zuschreibung des neu erworbenen Guthabens den festgelegten Geschäftsanteil nicht übersteigt[69]. Ferner ist erforderlich, daß der alte Genosse in der Genossenliste gelöscht ist[70]. Der Erwerber des Geschäftsgut-

---

66) Vgl. Seraphim, "Vom Wesen der Genossenschaften", S. 537.
67) Urt. d. FG München v. 9.7.1958 - III 194/57 - DStZ (B) 1958 S. 445 ff., hier S. 446 l. Sp. letzter Abs. und r. Sp. 1. Abs., unter Bezug auf die KStR 1953 Abschn. 59.
68) Urt. d. BFH v. 24.2.1959 - I 197/58 U - BStBl 1959 III S. 201 f., hier S. 201 letzter Abs.
69) Vgl. § 76 Abs. 1 Satz 1 GenG.
70) Urt. d. FG München v. 9.7.1958 - III 194/57 - DStZ (B) 1958 S. 445 ff., hier S. 446 r. Sp. oben.

habens, der noch kein Genosse ist, kann aber nur unter den normalen Voraussetzungen (Beitrittserklärung, Einreichung der Erklärung und Eintragung in die Genossenliste) die Mitgliedschaft erwerben.

Damit aber diese den Erwerb der Mitgliedschaft festlegenden Vorschriften des Genossenschaftsrechts angewandt werden, müßte der Mitgliedsbegriff im Steuerrecht mit dem genossenschaftsrechtlichen Begriff identisch sein. Das könnte im Hinblick auf die im Steuerrecht herrschende wirtschaftliche Betrachtungsweise in Frage gestellt und besonders in Fällen der Gesellschaftsumwandlung umstritten sein. Der BFH[71] hat zu dieser Frage Stellung genommen und ausgeführt: "Wenn eine steuerliche Vorschrift an einen Rechtsbegriff des bürgerlichen Rechts oder des Handelsrechts anknüpft, dann darf ... die wirtschaftliche Betrachtungsweise grundsätzlich nicht dazu führen, den rechtlichen Inhalt solcher Begriffe abweichend vom bürgerlichen Recht oder Handelsrecht zu bestimmen. Die Begriffe Mitglied (Genosse) und Mitgliedschaft sind Rechtsbegriffe, die sich nach dem GenG bestimmen. Die wirtschaftliche Betrachtung kann nicht dazu führen, diesen Rechtsbegriffen für das Gebiet des Steuerrechts einen anderen

---

71) Urt. d. BFH v. 24.2.1959 - I 197/58 U - BStBl 1959 III S. 201 f., hier S. 202 1. Sp. 2. Abs., unter Hinweis auf das Urt. d. BFH v. 23.7. 1957 - I 50/55 U - BStBl 1957 III S. 306 f. und in Übereinstimmung mit der Vorinstanz (FG München).

Inhalt zu geben"[72].

Diesem Standpunkt des BFH ist zuzustimmen, weil er eindeutig dem Mißbrauch des Arguments der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entgegentritt[73]. Die vom BFH vertretene Meinung kann auch nicht damit abgetan werden, bei ihr handele es sich um Formaljuristerei, weil der vom Steuerpflichtigen bewußt und in Kenntnis der steuerlichen Folgen gewählte bürgerlich-rechtliche Tatbestand ein klarer und sachgerechter Anknüpfungspunkt für die Besteuerung ist, der dem Erfordernis der Rechts-

---

72) Im Gegensatz dazu stehen die Ausführungen in dem Urt. d. FG Nürnberg v. 30.6.1954 - I 11-14/54 - EFG 1954 S. 265 ff., hier S. 266 r. Sp. zweitletzter Abs. Nach Ansicht des FG Nürnberg kommt es nicht darauf an, "ob die Geschäfte bürgerlichrechtlich als solche mit einem Mitglied anzusehen sind", sondern ob nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die durchgeführten Geschäfte tatsächlich Mitgliedergeschäfte gewesen sind. Dies wird damit begründet, daß sonst unter dem Deckmantel eines Mitglieds Nichtmitgliedergeschäfte getarnt werden können. Die gleiche Ansicht scheint das nachinstanzliche Urt. d. BFH v. 6.12.1955 - I 2/55 -, das in der DStZ (B) 1956 S. 71 in Kurzform abgedruckt ist, zu vertreten: "Wenn das Finanzgericht somit die Geschäfte mit der Fellhandlung als Geschäfte mit Nichtmitgliedern ansehe, so sei dem zuzustimmen". - Den gleichen Standpunkt nimmt auch Müller, DStZ (B) 1956 S. 71, ein, der eine Anmerkung zu diesem Urteil geschrieben hat: "Steuerlich gibt es aber Mitgliedergeschäfte, d.h. Geschäfte einer Gen. mit Mitgliedern, die bei genauer Betrachtung des Tatbestandes nach Wesen und Inhalt dennoch keine Mitgliedergeschäfte im steuerlichen Sinn darstellen können".

73) Interessant ist dabei, daß die Entscheidungen zur Mitgliedschaft größtenteils gegenüber Kreditgenossenschaften ergingen.

sicherheit Rechnung trägt. Es kann dem Steuerpflichtigen sehr wohl zugemutet werden, diejenige Unternehmensform bzw. diejenige bürgerlich-rechtliche Gestaltung zu wählen, die sich mit der steuerlichen und wirtschaftlichen Bedeutung deckt. Darüber hinaus wäre es für die dringend erforderliche Rechtssicherheit unerträglich, wenn in das Gesetz ausdrücklich aufgenommene Rechtsbegriffe wie Mitglied oder Mitgliedschaft, die in ihrer Bedeutung vom bürgerlichen Recht geregelt werden und abhängig sind, mit der Begründung abgetan werden könnten, auf die formalrechtliche Gestaltung sei (bei Identitätsprüfungen)[74] weniger abzustellen als auf die wirtschaftliche Bedeutung (des Unternehmenswechsels)[75]. Im Rahmen einer solchen "Identitätsprüfung" hatte der BFH[76] den Fall der Einbringung von Einzelfirmen in Personengesellschaften zu entscheiden. Dort hatten Einzelkaufleute, die Mitglieder einer Kreditgenossenschaft waren, ihre Unternehmen in offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften eingebracht. Der BFH erkannte - entsprechend den obigen Ausführungen - die für die Erhaltung der Steuerermäßigung der Kreditgenossenschaft notwendige Mitgliederidentität zwischen den Einzelkaufleuten und den Personengesellschaften unter Ablehnung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht

---

74) D.h. Prüfungen, bei denen die Identität der Gesellschaft vor und nach der Umwandlung festgestellt wird.

75) Das Urt. d. BFH v. 9.7.1967 - I 98/56 U - BStBl 1957 III S. 345 f. ist in dieser Weise zu verstehen.

76) Urt. d. BFH v. 24.2.1959 - I 197/58 U - BStBl 1959 III S. 201 f., mit dem der BFH die Entscheidung der Vorinstanz (FG München) bestätigte. Ebenso der Bescheid d. BFH v. 2.6.1959 - I 37/59 U - BStBl 1959 III S. 486 l. Sp.

an, da die Mitgliedschaft von den Einzelkaufleuten nicht auf die Personengesellschaften übergehen könne, selbst wenn die früheren Einzelinhaber auch Gesellschafter der neuen Personengesellschaften seien. Da das Mitgliedsrecht von der Personengesellschaft nicht derivativ erworben werden könne - etwa im Sinne einer Abtretung gem. §§ 398 ff. BGB - , verwandele sich der ursprüngliche Mitgliederkredit an den früheren Einzelkaufmann in einen Nichtmitgliederkredit, auch wenn der frühere Einzelinhaber als Gesellschafter der OHG oder KG weiterhin Mitglied der Genossenschaft sei. Umgewandelte Personengesellschaften des Handelsrechts müßten ebenso wie die juristischen Personen durch eigene Beitrittserklärung und Eintragung in die Genossenliste die Mitgliedschaft erwerben[77].

Nur in dem Fall, daß sämtliche Gesellschafter persönlich Mitglied werden, braucht die Personengesellschaft nicht selbst die Mitgliedschaft zu erwerben.

Wenn alle Gesellschafter einer OHG oder KG Mitglieder der Genossenschaft sind und als solche z. B. ein Darlehen aufnehmen und den Darlehensbetrag ihrer Gesellschaft mit Zustimmung der Genossenschaft überlassen, liegt kein Wechsel der Mitgliedschaft vor.

Es genügt jedoch nicht der umgekehrte Fall, daß der Kredit der Personengesellschaft selber gegeben wird, diese aber nicht Genossenschaftsmitglied ist oder wird. Dann nützt es auch nichts, wenn sämtliche Gesellschafter Genossen sind.

---

77) Vgl. d. Urt. d. FG München v. 9.7.1958 - III 194/57 - DStZ (B) 1958 S. 445 ff., hier S. 446 r. Sp. letzter Abs., und das Urt. d. BFH v. 24.2.1959 - I 197/58 U - BStBl 1959 III S. 201 f., hier S. 202 l. Sp. oben; ebenso Bescheid und Urt. d. BFH v. 2.6.1959/29.9.1959 - I 37/59 U - BStBl 1959 III S. 486.

Geschieht weder das eine noch das andere, so reicht das dem Einzelgesellschafter hingegebene Darlehen zur Begründung eines Mitgliedergeschäftes nach der Errichtung der Personengesellschaft nicht mehr aus[78].

Die obigen Ausführungen des BFH[79] betreffen zwar speziell die Auswirkung der Umwandlung auf die Voraussetzung Mitgliederkredit und sind zunächst einmal auf Kreditgenossenschaften bezogen, die Überlegungen treffen jedoch generell auf den hier erörterten Mitgliedsbegriff zu und sind auch auf andere denkbare Fälle und auf die anderen genossenschaftlichen Steuervergünstigungsvorschriften anwendbar und übertragbar[80].

Es ist somit festzuhalten, daß nach der überwiegenden Ansicht[81] der mit dieser Frage befaßten Entscheidungen der Mitgliederbegriff nach rein rechtlichen, d.h. nach rein genossenschaftsrechtlichen, Erwägungen zu beurteilen ist. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise soll dem Begriff keinen anderen Begriffsinhalt verleihen; es ge-

---

78) Vgl. auch die Regelung in Abschn. 59 Abs. 2 Ziff. 2 a. E. KStR 1969: "Eine Kreditgewährung an die Gesellschaft liegt erst vor, wenn nach dem übereinstimmenden Willen aller Beteiligten der dem Einzelunternehmen gewährte Kredit in einen Kredit an die Gesellschaft umgewandelt wird. Es ist gleichgültig, ob der dahingehende Wille der Beteiligten durch eine Änderung des Kreditvertrages oder durch schlüssiges Verhalten, Umschreibung des debitorischen Kontos auf den Namen der Gesellschaft geäußert wird".

79) Siehe oben S. 61/62.

80) "Wer als Mitglied einer Genossenschaft anzusehen ist, ist in § 35 Abs. 2 Satz 2 KStDV nicht anders bestimmt als sonst im Genossenschaftssteuerrecht". Dieser Wortlaut im Urt. d. FG Hamburg v. 9.3.1967 - II 243-248/65 - EFG 1967 S. 479 f., hier S. 474 r. Sp. 1. Abs. läßt auf die oben geäußerte Ansicht schließen.

81) Siehe in § 3 Fußnote 71.

nügt für die Mitgliedschaft, daß der Genosse den genossenschaftsrechtlichen Bestimmungen entsprechend Mitglied geworden ist. Schließt die Genossenschaft mit einem solchen Mitglied ein Geschäft, handelt es sich um ein Mitgliedergeschäft[82]. Diese einfache und logische - wenn auch nicht auf alle Geschäftsarten passende - Konsequenz in allen Fällen zu beachten, ist der Rechtsprechung schwergefallen[83]. Das Urteil des FG München vom 13.1.1955[84] definiert als Mitgliedergeschäft im Sinne des § 35 Abs. 2 Satz 2 KStDV "nicht - ... - nur das Geschäft der Mitglieder, ausgeführt durch

---

82) Einnahmen, die im Geschäft mit durch vertragliche Bindungen nahestehenden Dritten wie z. B. Vertragslieferanten erzielt werden, fallen schon nach dieser streng begrifflichen Auslegung nicht unter die Mitglieder-Geschäfte. Vgl. das Urt. d. FG Münster v. 19.3.1969 - VII 2147/67 K - EFG 1969 S. 557 f.

83) Vgl. die gegensätzlichen Urteile in § 3 Fußnote 72, aber auch die Ausführungen zur Ausklammerung des Gewinns aus Nebengeschäften unten in § 4. Dabei hat bereits der RFH in seinem Urteil v. 7.3.1944 - I 185/43 - RFHE Bd. 54 S. 70 f., hier S. 71, diesen Standpunkt ausdrücklich vertreten: "... sind bei den Mitgliederumsätzen ... alle zwischen Genossenschaft und Genossen getätigten Geschäfte zu berücksichtigen". Ebenso das Urt. d. OFH v. 11.8.1948 - I 9/48 - RFHE Bd. 54 S. 261 ff., hier S. 263 1. Abs. a. E.

84) Urt. d. FG München v. 13.1.1955 - I 288/54 - das durch das BFH-Urteil v. 25.9.1956 - I 226/55 U - aufgehoben worden ist, EFG 1955 S. 201 ff., hier S. 203 r. Sp. letzter Abs.

die Genossenschaft, sondern die Tätigkeit der Genossenschaft, sofern sie anteilig am Gesamtwareneinkauf (bei Absatz- und Produktionsgenossenschaften) auf den Wareneinkauf der Mitglieder entfällt". Dieses Urteil zieht also den in Satz 3 des § 35 Abs. 2 KStDV normierten Aufteilungsmaßstab in die Definition des "Mitgliedergeschäfts" mit ein, was von seinem Standpunkt her folgerichtig ist, wenn der Gesamtbegriff "im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet" in Satz 2 nur formal verstanden und in Satz 3 die nähere Umschreibung gesehen wird. Es wäre eine bessere Lösung, das "Mitgliedergeschäft" ohne Einbeziehung des Aufteilungsmaßstabes zu definieren. Denn auf die Bemessung und Berechnung der Warenrückvergütung kann besser im Rahmen der Überschußberechnung eingegangen werden, da die Höchstgrenze und die Berechnung des warenrückvergütungsfähigen Überschusses je nach Genossenschaftsgruppe verschieden sind und nach Gesichtspunkten durchgeführt werden, die von der Art der Geschäfte abhängig sind.

II. Das Mitgliedergeschäft

Das oben gewonnene Zwischenergebnis, daß jedes Geschäft zwischen einer Genossenschaft und ihren Mitgliedern im streng wörtlich-begrifflichen Sinne ein Mitgliederge-

schäft[85] ist, entspringt einer am Wort haftenden Auslegung dieses Begriffs, die durch eine sich am Sinn und Zweck des § 35 KStDV orientierende teleologische Auslegung ergänzt und gegebenenfalls korrigiert werden muß. Es wurde bereits angedeutet, daß die wörtlich-begriffliche Auslegung nicht auf alle Geschäftsarten paßt und auch nicht passen kann. Bei den verschiedenen Geschäftsarten[86] entscheidet der Sinn und Zweck der in § 35 KStDV enthaltenen Regelung darüber, ob die mit Hilfe einer Geschäftsart erwirtschafteten Erträge als Warenrückvergütung an die Mitglieder ausgeschüttet und als Betriebsausgaben vom Gewinn abgezogen werden können. Es sollen nämlich nur diejenigen Ersparnisse im Geschäft zwischen Genossenschaft und Genossen als Warenrückvergütung den Mitgliedern zugute kommen, die im eigentlichen Aufgabenkreis der Genossenschaft er-

---

85) Siehe S. 63 und 64. Auf dieser Linie liegt auch das Urt. d. FG Hamburg v. 30.11.1954 - II 332/54 - EFG 1955 S. 110 (Leitsatz): "Gewährt eine Kreditgenossenschaft den Kunden ihrer Genossen verzinsliche Darlehen zur Finanzierung von Abzahlungsgeschäften unter Erhebung von Unkostenbeiträgen von den Genossen für die Bearbeitung ihrer Geschäfte, so sind die Zinseinnahmen, die sie von den Kunden ihrer Mitglieder erhält, als im Nichtmitgliedergeschäft vereinnahmt anzusehen".

86) Diese sind oben in § 3 auf den Seiten 40-53 dargestellt worden.

wirtschaftet worden sind[87].

Zu den Geschäften, die zu diesem eigentlichen Aufgabenkreis gehören, zählen nur solche, die mit dem im Statut festgelegten Zweck in unmittelbarem oder mittelbarem Zusammenhang stehen, also die Zweckgeschäfte[88]. Das bedeutet, daß alle Geschäfte anderer Art nicht als

---

87) Urt. d. BFH v. 25.9.1956 - I 226/55 U - BStBl 1956 III S. 367 ff., hier S. 369 r. Sp. 1. Abs.; weniger klar das Urt. d. BFH v. 30.4.1957 - I 145/56 U - BStBl 1957 III S. 219 ff., hier S. 220 r. Sp. letzter Abs.
Widersprüchlich sind die Erörterungen von Zülow-Henze-Schubert, Besteuerung der Genossenschaften, S. 141 2. Abs., wenn die dortigen Ausführungen mit S. 82 zweitletzter Abs. verglichen werden: einmal werden die Gegengeschäfte der Genossenschaft sachlich richtig als zwangsläufige Nichtmitgliedergeschäfte bezeichnet, zum anderen jedoch als "Mitgliedergeschäfte" im Sinne des § 35 KStDV. Diese Gegensätzlichkeit hätte zumindest näher begründet werden müssen.

88) Siehe die finanzrichterliche Definition des Zweckgeschäfts oben auf S. 41 ff . Siehe auch das Urt. d. BFH v. 11.12.1956 - I 179/55 - DStZ (B) 1957 S. 158 f., hier S. 158 r. Sp. ganz unten unter Hinweis auf das Urteil des erkennenden Senats vom 30.10.1956 - I 145/56 U -. Siehe auch dieselbe Regelung im Abschnitt 65 Abs. 2 Ziff. 1a KStR 1969 und die Schlußfolgerung des BFH in seinem Urt. v. 25.9.1956 - I 226/55 U - BStBl 1956 III S. 367 ff., hier S. 370 1. Sp. 1. Abs.: "... und die Regelung in Satz 3 die Fälle vor Augen hat, wo die Überschüsse nur aus Zweckgeschäften mit Mitgliedern und Nichtmitgliedern stammen (Abschn. 71 Abs. 3 Ziff. 1 KStR 1951). Die gegenteilige Auslegung würde mit dem steuerlichen Begriff der Betriebsausgabe nicht vereinbar sein. Es sind keine wirtschaftlichen Gesichtspunkte zu erkennen, warum der Verordnungsgeber eine derartige Regelung beabsichtigt haben soll".

Mitgliedergeschäfte angesehen werden dürfen, auch wenn es sich um Geschäfte handelt, die entsprechend der wörtlich-begrifflichen Auslegung als Mitgliedergeschäfte einzustufen sind, weil sie zwischen der Genossenschaft und ihren Mitgliedern abgeschlossen wurden. Diese Folgerung ist, was die Gegengeschäfte, Hilfsgeschäfte und Zwangsgeschäfte betrifft, sachgerecht und weicht vom ursprünglichen Ergebnis - Mitgliedergeschäfte sind Geschäfte, bei denen die Genossen die Vertragspartner sind - insofern nicht ab, als die drei genannten Geschäftsarten entweder nur[89] oder zumindest teilweise[90] mit Nichtmitgliedern abgeschlossen und durchgeführt werden. In der Rechtsprechung ist es unbestritten, daß diese Geschäfte, obgleich sie mit Nichtgenossen getätigt werden, wegen ihrer Unterstützungsfunktion für die Zweckgeschäfte und der damit notwendigerweise verbundenen geschäftlichen Beziehung zu Nichtmitgliedern steuerunschädlich sind. Das bedeutet jedoch nur, daß diese mit Nichtgenossen getätigten Geschäfte keine steuerlich nachteiligen Folgen für die Genossenschaft nach sich ziehen, obwohl die für alle genossenschaftlichen Steuervergünstigungen wichtige Voraussetzung der Mitgliedseigenschaft in diesen Fällen bei den Geschäftspartnern nicht erfüllt ist.

Das bedeutet aber nicht, daß die Steuerunschädlichkeit dieser mit Nichtmitgliedern getätigten Gegengeschäfte, Hilfsgeschäfte und Zwangsgeschäfte darauf zurückzuführen ist, daß sie im Wege einer stark extensiven Auslegung noch unter das Tatbestandsmerkmal "Mitgliedergeschäft" des § 35 Abs. 2 KStDV subsumiert werden. Das Ge-

89) So die Gegengeschäfte. Vgl. S. 43 ff.
90) Das ist bei den Hilfsgeschäften und Zwangsgeschäften der Fall.

genteil ist der Fall, denn die Tatbestandsvoraussetzung "Mitgliedergeschäft" des § 35 Abs. 2 KStDV wird in den Fällen sogar restriktiv ausgelegt, in denen z. B. Hilfsgeschäfte oder Zwangsgeschäfte ausnahmsweise mit Mitgliedern abgeschlossen werden. Folge dieser restriktiven Auslegung ist, daß diese "Geschäfte mit Mitgliedern" im wörtlich-begrifflichen Sinne dennoch nicht zu den Mitgliedergeschäften im Sinne des § 35 KStDV zählen. Diese einengende Auslegung stellt keine, wie vielleicht auf den ersten Blick vermutet werden könnte, unzulässige Auslegung 'contra legem' dar, sondern bedeutet lediglich eine sinnvolle Einbeziehung des Normzweckes des § 35 KStDV in die Auslegung der einzelnen Tatbestandsmerkmale.

Im Hinblick auf die Voraussetzung "im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet", die den Umfang der Abziehbarkeit der Warenrückvergütung als Betriebsausgabe einschränkt, bleibt somit festzuhalten, daß die zwischen der Genossenschaft und Dritten abgeschlossenen Gegengeschäfte, Hilfsgeschäfte und Zwangsgeschäfte keine Mitgliedergeschäfte im Sinne des § 35 Abs. 2 KStDV sind, obwohl zum Beispiel der Abschluß und die Durchführung der Gegengeschäfte in einem solch engen und unabdingbar notwendigen Zusammenhang mit den Zweckgeschäften steht, daß diese ohne die Gegengeschäfte in der genossenschaftlichen Praxis weder Sinn noch Erfolg hätten.

Dieselbe restriktive Auslegung des Begriffs "Mitgliedergeschäft" wird bei den Nebengeschäften vorgenommen, die - anders als z. B. Gegengeschäfte und Hilfsgeschäfte - in einem funktionellen Gegensatz zu den Zweckgeschäften der Genossenschaft stehen, da sie gerade nicht dem satzungsmäßigen Gegenstand des Unternehmens dienen und

auch nicht zu dienen bestimmt sind[91]. Aus dieser gegensätzlichen Funktion der Nebengeschäfte wird die Notwendigkeit der restriktiven Auslegung des Begriffs "im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet" hergeleitet[92], d.h. der die Funktion der Nebengeschäfte berücksichtigende Sinn und Zweck des § 35 KStDV führt hier ebenfalls dazu, daß die Nebengeschäfte auch dann nicht unter den Begriff "Mitgliedergeschäft des § 35 Abs. 2 KStDV subsumiert werden könnten, wenn das Geschäft mit einem Mitglied der Genossenschaft getätigt wurde[93].

91) Vgl. oben die Ausführungen in § 3 S. 48 ff.

92) Urt. d. FG München v. 24.7.1958 - I 192/66 - EFG 1969 S. 38 r. Sp. 3. Abs.: "Hier handelt es sich um ein Nebengeschäft, dessen Gewinne als nicht dem genossenschaftlichen Ersparnisgedanken dienend auch nicht teilweise in Form von WRV steuerlich begünstigt sind. Mit diesen Geschäften überschreitet die Klin. den gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb ihrer Mitglieder, aus dem Ersparnisse zu ihren Gunsten erwirtschaftet werden können ... Die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft der Mitglieder durch Bildung von Ersparnissen mittels gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebes tritt in den Hintergrund zu Gunsten des Gewinnstrebens, wie es Zweck aller eigenwirtschaftlich tätigen sonstigen Unternehmen ist".

93) Urt. d. FG Nürnberg v. 30.6.1954 - I 11-14/54 - EFG 1954 S. 265 ff., hier S. 266 r. Sp. 2. Abs. Diesen Standpunkt vertritt im Ergebnis vor allem auch die Finanzverwaltung (siehe die Stellungnahme des Vorstehers des Finanzamts und des dem Verfahren beigetretenen Bundesministers der Finanzen im Urt. d. BFH v. 25.9.1956 - I 226/55 U - BStBl 1956 III S. 367 ff., hier S. 368 l. Sp. letzter Abs. und r. Sp. 1. Abs. und 4. Abs.), die sich zur Stützung ihrer Ansicht auf das Urt. d. BFH v. 2.2.1954 - I 85/53 U - BStBl 1954 III S. 102 f., hier S. 103 r. Sp. zweitletzter Abs. unter 2. ("Gewinnausschüttungen, auch verdeckte Gewinnausschüttungen der GmbH in Form eines überhöhten Milchpreises, sind nicht im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet"), und auf Abschn. 64 Absätze 6, 8 und 9 KStR 1953 beruft!
Siehe aber auch die Ausführungen in dem Urt. d. BFH v. 25.9.1956 - I 226/55 U - BStBl 1956 III S. 367 ff., hier S. 369 r. Sp. zweitletzter Abs.: "Die KStR 1951 (Abschn. 79 Abs. 6 und 7) und der Bundesminister der Finanzen wollen dies dadurch verhindern, daß sie die Nebengeschäfte ganz allgemein den Nichtmitgliedergeschäften zurechnen. Nebengeschäften können aber auch Wareneinkäufe bei den Mitgliedern zugrunde liegen und wären dann nach dem Wortlaut der Verordnung im Rahmen des gesamten Wareneinkaufs bei Mitgliedern zu berücksichtigen".

Nähere Einzelheiten über den Standpunkt der Rechtsprechung zu der Ausklammerung der Nebengeschäfte aus der Überschußberechnung werden später dargelegt[94].

§ 4 Die Überschußberechnung

Auch bei der Berechnung des Überschusses, der in Form der Warenrückvergütung an die Mitglieder zurückfließen soll, ist der Sinn und Zweck der Warenrückvergütung zu beachten. Danach soll nur der im Mitgliedergeschäft erzielte Überschuß an die Mitglieder verteilt werden, da die Genossenschaften im Geschäft mit ihren Mitgliedern gemäß dem ihnen durch den Förderungsgrundsatz zugewiesenen Auftrag keinen Gewinn erwirtschaften sollen[1]. Es ist daher nur das zu verteilen, was die Mitglieder in ihren Geschäften mit der Genossenschaft zuviel gezahlt oder zu wenig erhalten haben. Trotz dieser einfach erscheinenden Grundproblematik ist die Überschußberechnung heftig umstritten gewesen; Literatur[2] und Recht-

---

94) Siehe unten in § 4 B., "Die Ausklammerung des Gewinns aus Nebengeschäften".

1) Dieses Gewinnerwirtschaftungsverbot wird allerdings von Mahlmann, Genossenschaftsrecht und Wettbewerbsordnung, S. 124 ff., insbesondere S. 142/143, energisch bestritten.

2) Vgl. dazu Paulick, "Kritische Betrachtungen zur neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs auf dem Gebiete der Genossenschaftsbesteuerung", StuW 1958 Sp. 671 ff. unter I., mit Hinweis auf weitere Stimmen des Schrifttums in Sp. 674 a. E. Siehe auch Blümich-Klein-Steinbring-Stutz, KStG, S. 1181 Nr. 49 und 50. Anderer Ansicht im Schrifttum nur Grieger, DStZ (A) 1956 S. 365 ff. und Hoffmann, FR 1957 S. 65 ff. (Anm. zu dem BFH-Urteil v. 25.9. 1956 - I 226/55 U -).

sprechung[3] haben dabei gegensätzliche Meinungen vertreten. Schon aus diesem Grunde ist es interessant, die Gründe der Rechtsprechung zu analysieren, die zu dem divergierenden Standpunkt geführt haben. Die höchstrichterliche Ansicht ist aber auch deshalb von Interesse, weil der Verordnungsgeber sie später[4] in den § 35 KStDV übernommen hat, die ablehnenden Stimmen des Schrifttums aber trotz ihrer Argumente unberücksichtigt geblieben sind. Es handelt sich bei diesem Problem um einen der bedeutsamen Fälle, in denen Urteile der Rechtsprechung auslösendes Moment für eine Regelungstätigkeit des Verordnungsgebers gewesen sind[5]. Wegen der Bindung des Richters an Recht und Gesetz mußte die Finanzrechtsprechung in ihren zeitlich folgenden Urteilen die Neuregelung des Verordnungsgebers beachten, die sie durch ihre eigenen Urteile bewirkt hatte, was ihr aber schon deshalb nicht schwerfiel, weil der Verordnungsgeber den Rechtsprechungsstandpunkt übernommen hatte. Als Folge dieser normativen Regelung trat eine starke Beruhigung im Streit zwischen Schrifttum und Recht-

---

3) Hier sind besonders die BFH-Urteile v. 25.9.1956 - I 226/55 U - BStBl 1956 III S. 367 ff. und v. 30.4.1957 - I 145/56 U - BStBl 1957 III S. 219 ff. zu nennen.

4) Der Überschuß-Begriff wurde erstmals in den § 35 Abs. 2 Satz 4 der KStDV 1958 aufgenommen und seitdem beibehalten.

5) Siehe auch die Einleitung zu dieser Untersuchung. Der Einfluß der Rechtsprechung auf die Fortentwicklung des Rechts kann nicht bedeutungsvoll genug eingeschätzt werden. Das Grundproblem von Recht (Gesetz) und richterlicher Rechtsfortbildung ist ein uraltes Problem der Rechtswissenschaft, das auch bei der Besteuerung der Genossenschaften eine Rolle spielt.

sprechung ein. Aus diesem Grunde liegen auch die interessanten Urteile vor 1960[6], spätere Entscheidungen[7] streifen das Problem nur noch am Rande.

A. Der Überschußbegriff

§ 35 Abs. 2 Satz 4 KStDV bezeichnet als Überschuß im Sinne des Aufteilungsmaßstabes des Satzes 3 "das um den Gewinn aus Nebengeschäften geminderte Einkommen vor Abzug aller Warenrückvergütungen und vor Berück-

---

6) Urt. d. FG Nürnberg v. 30.6.1954 - I 11-14/54 - EFG 1954 S. 265 ff., hier S. 266 r. Sp. 1. Abs.
Urt. d. FG Hamburg v. 30.11.1954 - II 332/54 - EFG 1955 S. 110 f., hier S. 111 letzter Abs.
Urt. d. FG München v. 13.1.1955 - I 288/54 - EFG 1955 S. 201 ff., hier S. 203 r. Sp. unter c) und d) 1. Abs.
Urt. d. BFH v. 6.12.1955 - I 2/55 - DStZ (B) 1956 S. 70.
Urt. d. BFH v. 25.9.1956 - I 226/55 U - BStBl 1956 III S. 367 ff., hier S. 369 r. Sp. die beiden letzten und S. 370 1. Sp. die ersten drei Absätze.
Urt. d. BFH v. 30.4.1957 - I 145/56 U - BStBl 1957 III S. 219 ff., hier S. 220 r. Sp. letzter Abs. und S. 221 die ganze 1. Sp.

7) Urt. d. FG Hamburg v. 3.7.1963 - II 86/62 - EFG 1964 S. 71 f., hier S. 72 1. Sp.
Urt. d. FG München v. 19.8.1964 - II 13-14/64 - EFG 1965 S. 190 2. Leitsatz.
Urt. d. FG Hamburg v. 9.3.1967 - II 243-248/65 - EFG 1967 S. 479 f., hier S. 479 r. Sp. 3. Abs.
Urt. d. BFH v. 28.2.1968 - I 260/64 - BFHE Bd. 92 S. 202 ff., hier S. 204 2. und 4. Abs.
Urt. d. FG München v. 24.7.1968 - I 192/66 - EFG 1969 S. 38 r. Sp. letzter Abs.
Urt. d. BFH v. 28.11.1968 - I 47/65 - BFHE Bd. 94 S. 390 ff., hier S. 394 1. Abs.

sichtigung des Verlustabzuges". Überschuß ist also das Einkommen der Genossenschaft, das in drei Punkten Besonderheiten bei der Berechnung aufweist: Bei der Feststellung des Überschußbetrages dürfen weder die Warenrückvergütungen vorher abgezogen noch der Verlustabzug des § 10d EStG einkommensmindernd geltend gemacht werden. Entscheidend hat jedoch die dritte Besonderheit die Art und Weise der Überschußberechnung geprägt, nämlich das Gebot der Minderung des Einkommens um den Gewinn aus den Nebengeschäften[8]. Wegbereitend für die im § 35 KStDV ab 1958 getroffene Auslegung des Begriffs "Überschuß" waren die beiden Urteile des Bundesfinanzhofs vom 25.9.1956 und vom 30.4.1957[9]. So lehnte das spätere der beiden Urteile[10] die Regelung des Abschn. 79 Abs. 5 Körperschaftsteuer-Richtlinien 1950[11] ausdrücklich ab, wonach zur Ermittlung des Überschusses vom steuerlichen Gewinn, d.h. dem Steuerbilanzgewinn einschließlich der nicht abziehbaren Ausgaben, auszu-

---

8) Siehe dazu unten in § 4 B. "Die Ausklammerung des Gewinns aus Nebengeschäften".
9) Urt. d. BFH v. 25.9.1956 - I 226/55 U - BStBl 1956 III S. 367 ff. und v. 30.4.1957 - 145/56 U - BStBl 1957 III S. 219 ff.
10) BStBl 1957 III auf S. 220 r. Sp. in den beiden letzten Absätzen.
11) Der Inhalt des Abschn. 79 Abs. 5 KStR 1950 findet sich sinngemäß auch in späteren KSt-Richtlinien wieder (z. B. Abschn. 65 Abs. 7 KStR 1955).

gehen war.[12]

Der Begriff des Überschusses müsse vielmehr so ausgelegt werden, daß die Aufteilung des Überschusses im Verhältnis der mit der Genossenschaft getätigten Umsätze nicht zu einem offenbar falschen Ergebnis führe, sondern dem tatsächlich im Mitgliedergeschäft erwirtschafteten Betrag möglichst nahekomme. Dieses Ziel sei jedoch nicht zu erreichen, wenn der Überschuß die nicht abziehbaren Ausgaben enthalte. "Als Überschuß ist der Betrag anzusehen, der höchstens als Warenrückvergütung ausgeschüttet werden kann. Da die Warenrückvergütung eine dem Genossenschaftsrecht eigentümliche Art der Erstattung bestimmter Überschüsse an die Genossen ist, muß dieser Betrag um die nicht abzugsfähigen Ausgaben vermindert sein[13]; es müssen sich bei der Berechnung die nicht abzugsfähigen Ausgaben als Betriebsausgaben aus-

---

12) Der BFH sagt im Urt. v. 30.4.1957 auf S. 220 r. Sp. am Anf. d. letzten Abs. wörtlich: "Diese Begriffsbestimmung des Überschusses i. S. des § 36 Abs. 2 Satz 2 KStDV 1950 ist nicht zutreffend". Vgl. aber das spätere Urt. d. FG Münster v. 19.7. 1960 - V-IIb 611/59 - EFG 1960 S. 462 ff., hier der 2. Leitsatz und die Ausführungen auf S. 464 r. Sp. letzter Abs., in dem darauf hingewiesen wird, daß das Gericht bei der Überschußberechnung die nichtabzugsfähigen Ausgaben, die in § 12 KStG gesetzlich normiert sind, bei der Überschußberechnung hinzugerechnet hat, obwohl das BFH-Urteil v. 30.4.1957 (BStBl 1957 III S. 219 ff.) unter Abkehr von der herrschenden Auffassung eindeutig anders entschieden hatte. Der Grund hierfür liege in der Vermeidung unbilliger Härten, die ohne Übergangsregelung einträten. Es bestehe eine Bindung der Steuergerichte an den Erlaß des Finanzministers NW (BStBl 1958 II S. 107 ff.), wonach das BFH-Urteil v. 30.4.1957 bis zum 31.12.1958 nicht angewendet werden dürfe.

13) So auch der 2. Leitsatz des Urt. d. FG Münster v. 19.7.1960 - V-IIb 611/59 - EFG 1960 S. 462/63.

gewirkt haben"[14].

Festzustellen bleibt, daß nach der Meinung des BFH der Überschuß-Begriff vom steuerlichen Gewinn-Begriff zu unterscheiden ist. Dieses Ergebnis hängt damit zusammen, daß der Begriff "Überschuß", wie er in § 35 KStDV gebraucht ist, nur eine Hilfsfunktion einnimmt bei der genauen Ermittlung der Höhe der steuerlich abziehbaren Warenrückvergütungen. Er ist nur ein Unterterminus oder eine Untervoraussetzung des in Satz 3 des § 35 Abs. 2 KStDV aufgestellten Berechnungsmaßstabes. Aus diesem Grunde darf dieser Begriff vom steuerlichen Überschuß- oder Gewinnbegriff, wie Paulick[15] ihn sieht - dieser rechnet nämlich auch die nicht ab-

---

14) Urt. d. BFH v. 30.4.1957 - 145/56 U - BStBl 1957 III S. 219 ff., hier S. 220 a.E. und S. 221 a. Anf. Der BFH räumt allerdings auf S. 221 3. Abs. ff. ein, daß Schwierigkeiten bestehen, wenn diese Grundsätze auf die Körperschaftsteuer, die zu den gewinnabhängigen und nicht abziehbaren Steuern zählt, angewendet werden sollen. Die Schwierigkeiten rührten daher, daß die genaue Berechnung der Körperschaftsteuer eines bestimmten Wirtschaftsjahres und die entsprechende Aktivierung oder Passivierung in der für die Überschußermittlung maßgebenden Bilanz schwerfielen, weil von den jeweiligen Bilanzposten wiederum die Überschußberechnung, der abziehbare Rückvergütungsbetrag und die Höhe des für die Berechnung der Körperschaftsteuer maßgebenden Gewinne abhängig seien.
Siehe dagegen die ablehnende Stellungnahme von Paulick, "Kritische Betrachtungen", StuW 1958 Sp. 671 ff., hier Sp. 678 unter b), der insbesondere für einen einheitlichen Überschuß-(Gewinn-)Begriff plädiert und es ablehnt, daß bei der Überschußermittlung und bei der Überschußverteilung einmal die nicht abzugsfähigen Ausgaben einbezogen und das andere Mal ausgeschieden werden.
Ähnlich auch das Urt. d. FG München v. 13.1.1955 - I 288/54 - EFG 1955 S. 201 ff. hier S. 203 r. Sp. zweitletzter Abs. in der Mitte: "... vom Gesamtüberschuß ausgeht. Darunter sind die Einnahmen abzüglich Betriebsausgaben ohne Warenrückvergütungen in ihrer Gesamtheit zu verstehen".

15) Paulick, "Kritische Betrachtungen", StuW 1958 Sp. 671 ff., hier S. 678 unter b).

zugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 12 KStG dazu - abweichen, ohne daß dogmatische oder rechtssystematische Bedenken von Gewicht bestehen.

B. Die Ausklammerung des Gewinns aus Nebengeschäften

Zur Feststellung der rückvergütbaren Beträge muß gemäß der Überschußdefinition des § 35 Abs. 2 Satz 4 KStDV der Gewinn aus Nebengeschäften[16] ausgeschieden werden. Diese bedeutsame Minderung des rückvergütungsfähigen Überschusses träte jedoch auch dann ein, wenn keine konkrete Regelung des Verordnungsgebers, wie sie seit der KStDV 1958 in § 35 Abs. 2 Satz 4 besteht, vorläge. Auch wer sich nicht der Meinung anschließt, daß das Nebengeschäft deshalb nicht zu den Mitgliedergeschäften[17] zählen kann, weil auf Grund einer vom Sinn und Zweck des § 35 KStDV her gebotenen restriktiven Auslegung des Begriffs "Mitgliedergeschäft" die Nebengeschäfte nicht darunter subsumiert[18] werden dürfen,

16) Eine Reihe von Urteilen hat sich mit den Nebengeschäften der Genossenschaften befassen müssen. Siehe die oben auf S. 48 ff. zitierten Urteile! Dabei ist entschieden worden, welche Tätigkeiten grundsätzlich als Nebengeschäft anzusehen sind; die am häufigsten vorkommenden Nebengeschäfte sind Beteiligungen der Genossenschaften an anderen Unternehmen und die Vermietung oder Verpachtung von Anlagevermögen. Siehe auch die allgemeine Begriffsbestimmung des Nebengeschäfts in § 3, S. 48.

17) Siehe oben § 3, S.68/69.

18) Auch wenn es sich um ein Geschäft handelt, das rein tatsächlich mit Mitgliedern der Genossenschaft abgeschlossen und durchgeführt worden ist. Siehe die Erörterungen oben in § 3, S. 69 ff.

kommt zu dem Ergebnis, daß die Nebengeschäfte bei der Berechnung der Höhe der Warenrückvergütung ausgeklammert werden müssen. Dieses Ergebnis folgt aus dem Sinn und Zweck der Warenrückvergütung, die eine erhebliche steuerliche Vergünstigung für Genossenschaften darstellt, da diese Teile ihres bei anderen Gesellschaftsformen der Besteuerung unterliegenden Gewinns als Betriebsausgaben abziehen und damit die steuerliche Belastung mindern können. Dieses Sonderrecht der genossenschaftlich organisierten Unternehmen soll diesen aber nur bei Verfolgung der eigentlichen vom Unternehmenszweck bestimmten genossenschaftlichen Ziele gewährt werden. Eine solche Verfolgung liegt nicht mehr vor, wenn die Genossenschaft nicht die Förderung ihrer Mitglieder mittels gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebes im Auge hat, sondern sich wie die Kapitalgesellschaften uneingeschränkt erwerbswirtschaftlich betätigt und die Gewinnerzielung in den Vordergrund stellt, auch wenn die dafür erforderlichen Tätigkeiten nicht mehr dem Unternehmenszweck verbunden sind.

Eine solche vom Sinn und Zweck der steuerlichen Förderung abweichende Betätigung nimmt eine Genossenschaft wahr, die Nebengeschäfte abschließt und durchführt, wobei es nur auf die Tatsache der Durchführung und nicht auf die Häufigkeit oder ähnliche Kriterien ankommt. Zwar können die Nebengeschäfte sogar nachhaltig zu einem besseren Betriebsergebnis führen, ihr rein erwerbswirtschaftlicher Charakter nimmt diesen Gewinnen aber die Möglichkeit der Abziehbarkeit als Betriebsausgabe und hat damit den Verlust dieser Steuervergünstigung zur Folge. Aus dieser Sicht der Steuerrechtsprechung ist es sachlich gerechtfertigt, die Nebengeschäfte bei der Be-

rechnung der Höhe der Warenrückvergütungen auf jeden Fall, auch wenn die auf Seite 70 als Ergebnis der Rechtsprechung ermittelte einengende Auslegung des Begriffs "Mitgliedergeschäft" nicht geteilt wird, unberücksichtigt zu lassen[19]. Der BFH[20] hat ausdrücklich die Ansicht abgelehnt, daß der Überschuß (= Gewinn) aus Nebengeschäften in die Verteilung aufgenommen und somit teilweise in Form der Warenrückvergütung als Betriebsausgabe abgezogen werden darf, selbst für den Fall, daß den Nebengeschäften Wareneinkäufe oder -anlieferungen bei bzw. von Genossen zugrunde liegen. Neben dem Sinn und Zweck der Steuervergünstigung, den Abzug der Warenrückvergütung als Betriebsausgabe vom Gewinn zu ermöglichen, sieht die Rechtsprechung als Grund für die Ausklammerung der Nebengeschäfte die Unvereinbarkeit der Einbe-

---

19) Siehe das Urt. d. FG Rheinland-Pfalz v. 23.2.1955 - I 30-33/54 - DStZ (B) 1955 S. 191 f., hier der 1. Leitsatz des Urteils: "Verausgabt eine Molkereigenossenschaft im Nebengeschäft (Großhandel mit Lebensmitteln) erwirtschaftete Gewinne mit dem laufenden Milchgeld an Milchanlieferer, so handelt es sich insoweit nicht um abzugsfähige Betriebsausgaben".
Siehe ferner das Urt. d. BFH v. 25.9.1956 - I 226/55 U - BStBl 1956 III S. 367 ff., hier der 2. Leitsatz: "Überschüsse aus Nebengeschäften, die unter der Bezeichnung Warenrückvergütungen an die Genossen weitergegeben werden, sind keine Betriebsausgaben, sondern ausgeschüttete Gewinne".
So auch das Urt. d. BFH v. 11.12.1956 - I 179/55 - DStZ (B) 1957 S. 158 f., hier S. 158 r. Sp. a.E.: "... ausgeführt hat, können Warenrückvergütungen nur aus Gewinnen gemacht werden, die aus Zweckgeschäften erzielt worden sind".

20) Urt. v. 25.9.1956 - I 226/55 U - BStBl 1956 III S. 367 ff., hier S. 369 r. Sp. die beiden letzten Absätze und S. 370 l. Sp. die ersten drei Absätze und die dortigen Verweisungen auf weitere Entscheidungen.

ziehung der Nebengeschäfte in den Begriff der Betriebsausgabe an[21]. Dieses Ergebnis ist aber auch von einem anderen Gesichtspunkt her vertretbar. Nach Ansicht des BFH ist es gerecht, daß eine vom Gewinnstreben motivierte wirtschaftliche Betätigung, wie sie der Abschluß von Nebengeschäften durch Genossenschaften darstellt, die Ertragssteuerpflicht auslöst. Dadurch, daß § 35 Abs. 2 KStDV ausschließt, daß Gewinne aus Nebengeschäften in die Berechnung der verteilbaren Warenrückvergütungen einbezogen werden können, wird auch kein unwirtschaftliches Verhalten der Genossenschaften bedingt, denn von der Belastung mit der Steuerpflicht sollen nur besondere Tatbestände befreit werten[22]. Diese Ausnahme ist bei Genossenschaften in der gesetzlichen Normierung der Mitgliederförderung in § 1 GenG und dem damit verbundenen genossenschaftlichen Ersparnisgedanken gegeben[23]. Ist dieser

---

21) Die gegensätzliche Ansicht des Schrifttums ist am besten von Paulick, "Kritische Betrachtungen zur neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs auf dem Gebiete der Genossenschaftsbesteuerung", StuW 1958 Sp. 671 ff., dargestellt.

22) Vgl. die Ausführungen des Urt. d. FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, v. 25.10.1966 - II 116/66 - EFG 1967 S. 93 1. Sp. letzter Abs.: "Zwar entspricht es wirtschaftlicher Vernunft, die von der Klin. nicht benötigten Räume des Hauses zu vermieten. Die an die Einstufung dieser Vermietungen als Nebengeschäfte geknüpfte steuerliche Konsequenz kann jedoch nicht als Bestrafung wirtschaftlich vernünftigen Verhaltens angesehen werden. Es ist der Normfall, daß sich an wirtschaftliche Betätigung die Steuerpflicht knüpft. Die Regel des § 35 KStDV bedeutet in bezug auf die Genossenschaften eine begünstigende Ausnahme von diesem Grundsatz, soweit es sich um die satzungsmäßigen Geschäfte der Genossenschaften handelt. Für Nebengeschäfte gilt die Ausnahme jedoch nicht. Die Besteuerung läuft wirtschaftlichem Denken immer entgegen. Sie ist eine notwendige Belastung, jedoch keine Strafe".

23) Siehe das Urt. d. FG München v. 24.7.1968 - I 192/66 - EFG 1969 S. 38 r. Sp. letzter Abs.

Ersparnisgedanke jedoch nicht mehr primär Zweck des genossenschaftlichen Handelns oder ist er gar einer ausgeprägten Gewinnmotivation untergeordnet - entweder das eine oder das andere ist bei Nebengeschäften der Fall -, so darf zumindest dieser Teilbereich der genossenschaftlichen Geschäftstätigkeit steuerlich nicht begünstigt werden. Die Schlußfolgerung, die damit zu ziehen bleibt, kann demnach nur zum Inhalt haben, daß Nebengeschäfte auch beim Fehlen einer positiven Regelung in der Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung bei der Berechnung der Höhe der ausschüttbaren Warenrückvergütung ausgeklammert werden müssen.

C. Die Berechnung der Höhe der Warenrückvergütung

Wie sich aus den bisherigen Erörterungen ergibt, sind Rückvergütungen an Mitglieder nicht in unbegrenzter Höhe als Betriebsausgaben abziehbar. Die erste und wichtigste Einschränkung besteht in der Erwirtschaftung der rückzuvergütenden Beträge im Mitgliedergeschäft[24]. Der mit Rücksicht auf diese Beschränkung ermittelte Überschuß stellt jedoch noch nicht die Obergrenze des Abzugs der Warenrückvergütung dar: der so ermittelte Betrag muß noch um den Gewinn aus Nebengeschäften gemindert werden[25], ferner darf die Warenrückvergütung von diesem Betrag noch nicht abgezogen und ein eventueller Verlustabzug nach § 10d EStG noch nicht berücksichtigt sein.

---

24) Die sich bei diesem Tatbestandsmerkmal ergebenden Probleme und Fragen sind oben in § 3 dargestellt worden.

25) Siehe dazu das vorige Kapitel § 4 B.

Der auf diese Weise festzustellende geminderte Überschuß muß nunmehr nach § 35 Abs. 2 Satz 3 KStDV zur Berechnung der Obergrenze der als Betriebsausgabe abziehbaren Warenrückvergütung aufgeteilt werden, und zwar je nachdem, um welche große Gruppe von Genossenschaften es sich handelt, bei Einkaufs- und Verbrauchergenossenschaften im Verhältnis des Mitgliederumsatzes zum Gesamtumsatz[26] und bei Absatz- und Produktionsgenossenschaften (z. B. Verwertungsgenossenschaften) im Verhältnis des Wareneinkaufs bei Mitgliedern zum gesamten Wareneinkauf[27]. Die dritte große Gruppe der Kreditgenossenschaften und Zentralkassen darf gem. § 35 Abs. 3 KStDV keine Warenrückvergütungen ausschütten, so daß sich ein Aufteilungsmaßstab für sie erübrigt[28].

Auch bei den landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften spielt die Warenrückvergütung solange keine Rolle, wie die Genossenschaften die subjektive Steuerbefreiung des § 31 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 KStDV in Anspruch nehmen können. Sollten sie steuerpflichtig sein, gelten für sie die Aufteilungsbestimmungen des § 35 Abs. 2 Satz 3 Ziff. 1 KStDV.

---

26) Vgl. den Wortlaut des § 35 Abs. 2 Satz 3 Ziff. 1 KStDV.
27) Vgl. den Wortlaut des § 35 Abs. 2 Satz 3 Ziff. 2 KStDV.
28) Diese Regelung gilt seit der Anfügung des § 35 Abs. 3 KStDV durch die Verordnung vom 23.12.1968. Früher durften die Kreditgenossenschaften, wenn sie wegen steuerschädlicher Geschäfte nicht in den Genuß der Steuerermäßigung gem. § 33 KStDV kamen, Warenrückvergütungen ausschütten, deren Höhe sich ebenfalls an dem Verhältnis von Gesamt- und Mitgliederumsatz orientierte.
Siehe auch das Urt. d. FG Hamburg v. 20.11.1954 - II 332/54 - EFG 1955 S. 110 f., hier S. 111 l. Sp. letzter Abs.

Die entscheidenden Begriffe für die genaue Berechnung der abziehbaren Warenrückvergütungen sind also "Gesamtumsatz" und "Mitgliederumsatz" bzw. "Gesamtwareneinkauf" und "Wareneinkauf bei Mitgliedern". Dieser Aufteilungsmaßstab ist jedoch dem beherrschenden Grundsatz des § 35 Abs. 2 Satz 2 KStDV, wonach nur die im Mitgliedergeschäft erwirtschafteten Beträge als Betriebsausgaben in Form der Warenrückvergütung an die Genossen verteilt werden dürfen, untergeordnet[29]. Aus dieser Unterordnung der Berechnungsart, die hauptsächlich der Vereinfachung der Berechnung dienen soll, ergibt sich als zwangsläufige Folge, daß diejenige Berechnungsmethode zu wählen ist, die dem auf Vereinfachung ausgerichteten Grundsatz des § 35 Abs. 2 Satz 2 KStDV so gut wie möglich gerecht wird[30].

Ein solcher Fall eines nicht zu vereinbarenden Ergebnisses kann dann gegeben sein, wenn z. B. eine Genossenschaft in mehreren Geschäftssparten[31] tätig ist,

---

29) Urt. d. BFH v. 25.9.1956 - I 226/55 U - BStBl 1956 III S. 367 ff., hier S. 369/370 a. E. bzw. a. Anf. (anderer Ansicht anscheinend die Vorinstanz, das Urt. d. FG München v. 13.1.1955 - I 288/54 - EFG 1955 S. 201 ff., hier S. 203 r. Sp. a. E. des zweitletzten Abs.).
Urt. d. BFH v. 30.4.1957 - I 145/56 U - BStBl 1957 III S. 219 ff., hier S. 220 r. Sp. letzter Abs.
Urt. d. FG Hamburg v. 3.7.1963 - II 86/62 - EFG 1964 S. 71 f., hier S. 72 l. Sp. 1. Abs. der Urteilsbegründung.

30) Siehe das Urteil des FG Hamburg v. 3.7.1963 - II 86/62 - EFG 1964 S. 71 f., hier S. 72 l. Sp. 1. Abs. der Urteilsbegründung: "Stellt sich also heraus, daß die hiernach errechneten Beträge nicht dem Grundsatz des § 35 Abs. 2 Satz 2 KStDV entsprechen, so ist eine Berechnung durchzuführen, die der Vorschrift möglichst nahe kommt".

31) Diese Berechnungsmethode wird auch "Spartenberechnung" genannt und darf nur für solche Geschäftssparten nach unterschiedlichen Hundertsätzen des Umsatzes bemessen werden, die als organisatorisch verselbständigte Betriebsabteilungen im Rahmen des Gesamtbetriebs der Genossenschaft eine gewisse Bedeutung haben. Vgl. auch die Beispiele in Abschn. 72 Abs. 5 KStR 1969.

in denen das Verhältnis von Gewinn und Umsatz einerseits und von Mitglieder- und Nichtmitgliederumsätzen andererseits erhebliche Unterschiede aufweist. Grieger[32] sieht einen weiteren solchen Fall vorliegen, wenn bei einer Geschäftssparte verschiedenartige Umsätze (z. B. Provisionen und Warenumsätze) gegeben sind und deren Reingewinnsätze starke Abweichungen erkennen lassen.

Von diesen Ausnahmefällen abgesehen, bei denen die Art der Berechnung von der Regelung des § 35 Abs. 2 Satz 3 KStDV deshalb abweicht, weil mit Hilfe einer systematischen Auslegung der Gesamtvorschrift des Absatzes zwei im Einzelfall unrichtige Ergebnisse vermieden werden sollen, bestimmt das Verhältnis des Umsatzes der Genossenschaft mit Mitgliedern zum gesamten Umsatz (mit Mitgliedern und Nichtmitgliedern) die Berechnung der Höhe der Warenrückvergütung, und zwar bei allen Genossenschaftsarten mit Ausnahme der Absatz- und Produktionsgenossenschaften[33]. Grundsätzlich ist bei der Berechnung der höchstzulässigen Warenrückvergütung vom Umsatz im Sinne des Umsatzsteuerrechts auszugehen[34].

Sobald sich bei den Genossenschaften Umsätze feststellen lassen, ist der Aufteilungsmaßstab des § 35 Abs. 2 Satz 3 KStDV, der auf zwei verschiedene Umsatzzahlen abstellt, für die Berechnung verbindlich, sofern nicht Sinn und Zweck des § 35 Abs. 2 Satz 2 KStDV entgegen-

---

32) Grieger, DStZ (A) 1956 S. 365 ff., 3b und c.

33) Siehe § 35 Abs. 2 Satz 3 Ziff. 2 KStDV, der bei diesen Genossenschaften auf das Verhältnis des Gesamtwareneinkaufs und des Einkaufs bei Mitgliedern, also auf vergleichbare Kriterien, abstellt.

34) Urt. d. FG Hamburg v. 3.7.1963 - II 86/62 - EFG 1964 S. 71 f., hier S. 72 l. Sp. letzter Abs. a. Anf., mit Hinweis auf einige Literaturstimmen und die Urt. d. BFH v. 25.9.1956 (BStBl 1956 III S. 367 ff.) und vom 30.4.1957 (BStBl 1957 III S. 219 ff.), in denen diese Erkenntnis allerdings nicht expressis verbis ausgesprochen wird.

stehen. Folge dieser Verbindlichkeit des Satzes 3 ist, daß eine Bemessung nach anderen Gesichtspunkten, z. B. eine Abstufung nach der Höhe des Umsatzes der einzelnen Genossen[35] oder eine Bemessung nach der Art der umgesetzten Waren, nach der Höhe des Geschäftsanteils, nach der Dauer der Mitgliedschaft des einzelnen Genossen oder anderen zeitlichen Anknüpfungspunkten ausscheidet. Die Anknüpfung an solche Kriterien nähme der Warenrückvergütung die Eigenschaft der Abziehbarkeit als Betriebsausgabe[36]. Besonders kennzeichnend für den Standpunkt der Steuerrechtsprechung ist das zeitlich letzte Urteil des BFH[37] zu dieser Frage. In dieser Entscheidung beschäftigt sich der BFH mit dem Verhältnis des Mitgliederumsatzes zum Gesamtumsatz der Genossenschaft, d.h. mit dem zahlenmäßigen Verhältnis des Umsatzes mit Mitgliedern in Zweckgeschäften zu dem Zweckgeschäfte-Umsatz mit Nichtmitgliedern. Die Addition beider Umsatzsummen ergibt den Gesamtumsatz. Es wird in dem Urteil in Übereinstimmung mit früheren Entscheidungen noch einmal ausdrücklich ausgesprochen, daß es bei der Berechnung der höchstzulässigen Warenrückvergütung nur auf die Zweckgeschäfte der Genossenschaften ankommt: "Bei der Berechnung der den steuerpflichtigen Gewinn der

---

35) Urt. d. BFH v. 28.11.1968 - I 47/65 - BFHE Bd. 94 S. 390 ff., hier S. 393 2. Abs. a. E.

36) Urt. d. FG Nürnberg v. 30.6.1954 - I 11-14/54 - EFG 1954 S. 265 ff., hier S. 266 r. Sp. 1. Abs.

37) Urt. d. BFH v. 15.4.1970 - I R 125/68 - BFHE Bd. 99 S. 34 ff. Siehe aber auch die Kritik von Paulick, ZfgGen Bd. 21 S. 81 ff., der sich der Verfasser dieser Untersuchung aber schon deshalb nicht anschließen möchte, weil mit dieser Entscheidung endlich die große Rechtsunsicherheit über die Grenzen des möglichen Umfangs der Nichtmitglieder-Zweckgeschäfte beendet wird.

Genossenschaft mindernden Warenrückvergütung an Mitglieder scheiden nach § 35 KStDV die Gewinne aus Zweckgeschäften mit Nichtmitgliedern wie aus Hilfs- und Nebengeschäften aus"[38]. Mit diesem Urteil hat das höchste Steuergericht für die Zukunft verhindert, daß die Zweckgeschäfte der Genossenschaften mit Nichtmitgliedern überhandnehmen und den Genossenschaftsgedanken verwässern. "Stehen die Zahl der in den Geschäftsbetrieb einbezogenen Nichtmitglieder oder der Umfang der Zweckgeschäfte mit Nichtmitgliedern außer Verhältnis zur Zahl der Mitglieder oder dem Umfang der Zweckgeschäfte mit Mitgliedern, geht der Charakter der Genossenschaft und damit die Abzugsfähigkeit der Warenrückvergütung verloren"[39].

Der BFH hat einen bestimmten Prozentsatz, der nicht überschritten werden darf, nicht angeführt, einen zehnprozentigen Anteil der Nichtmitgliederzweckgeschäfte am Mitgliederumsatz aber noch nicht als "außer Verhältnis stehend" angesehen[40]. Die Obergrenze der zulässigen Nichtmitgliederzweckgeschäfte dürfte, je nach den Umständen des Einzelfalles verschieden, dort liegen, wo das erwerbswirtschaftliche Züge tragende Nichtmitgliederzweckgeschäft das Vorherrschen des genossenschaftlichen

---

38) Urt. d. BFH v. 15.4.1970 - I R 127/68 - BFHE Bd. 99 S. 34 ff., hier S. 37 4. Abs.

39) Urt. d. BFH v. 15.4.1970 - I R 125/68 - BFHE Bd. 99 S. 34 ff., hier der 2. Leitsatz des Urteils auf S. 35 oben.

40) Anderer Ansicht unverständlicherweise Paulick, ZfgGen Bd. 21 S. 81 ff., hier S. 84 oben, der dem Urteil die Fixierung der Zulässigkeit von Zweckgeschäften mit Nichtmitgliedern auf unter 10 v.H. der entsprechenden Mitgliedergeschäfte entnimmt. Diese Schlußfolgerung geht aber weder aus dem Urteilstenor ("... außer Verhältnis ... stehen") noch aus den Urteilsgründen und den darin gebrauchten Formulierungen irgendwie hervor !

Förderungsgedankens in Frage stellt oder, wie der BFH es formuliert[41], die Genossenschaft den Rahmen des § 1 GenG verläßt. In konkreten Zahlen ausgedrückt, wäre ein solches "Außer-Verhältnis-Stehen" von Zweckgeschäften mit Mitgliedern zu solchen mit Nichtmitgliedern erst dann gegeben, wenn das Nichtmitgliedergeschäft mindestens ein Viertel bis ein Drittel der Gesamtumsätze ausmacht[42]. Denn erst bei einer solchen Intensität und Nachhaltigkeit der Nichtmitgliederumsätze drängen sich erwerbswirtschaftliche Zielsetzungen der Genossenschaftsgeschäftsführung ins gesamte Tätigkeitsbild.

Werden diese Überlegungen zugrunde gelegt, so ist das Berechnungsbeispiel, das in Abschn. 72 Abs. 9 KStR 1969 enthalten ist, ungeeignet, die konkrete Berechnung der Warenrückvergütung aufzuzeigen, da dort ein Anteil von 40 v. H. des Gesamtumsatzes auf den Umsatz aus Zweckgeschäften mit Nichtmitgliedern entfallen soll[43]. Daher soll hier ein der Rechtsprechung Rechnung tragendes Beispiel zur Berechnung der Höhe der als Betriebsausgaben abziehbaren Warenrückvergütung dargestellt werden.

---

41) Urt. d. BFH v. 15.4.1970 - I R 125/68 - BFHE Bd. 99 S. 34 ff., hier S. 37 4. Abs.

42) Ähnliche Zahlen müssen bei der Anzahl der in den Geschäftsbetrieb eingeschalteten Nichtmitglieder zugrunde gelegt werden.

43) Unkritisch hat auch Rauhe in seiner Dissertation, "Kapitaldividende und Warenrückvergütung", S. 36, dieses Beispiel vereinfacht übernommen, ohne zu bedenken, daß nach Ansicht des BFH ein so hoher Prozentsatz von Nichtmitgliederzweckgeschäften der Genossenschaft ihren Charakter als Genossenschaft bereits nimmt und damit automatisch die Abzugsfähigkeit der Warenrückvergütung verlorengeht !

Beispiel: A) Das Einkommen der Genossenschaft vor Abzug der Warenrückvergütungen und eines evtl. Verlustabzuges (§ 35 Abs. 2 Satz 4 KStDV) = 100.000 DM

B) Abzüglich des Gewinns aus Nebengeschäften (§ 35 Abs. 2 S. 4 KStDV) = 10.000 DM

90.000 DM

C) Überschuß i.S.d. § 35 Abs. 2 S. 4 = 90.000 DM

a) Umsatz aus Zweckgeschäften mit Mitgliedern = 900.000 DM

b) Umsatz aus Zweckgeschäften mit Nichtmitgliedern (10 % vom Gesamtumsatz = ein Betrag, der der Genossenschaft noch nicht ihren Charakter als Genossenschaft nimmt) = 100.000 DM

c) Gesamtumsatz = 1000.000 DM

Verhältnis von a) zu b) = 9 : 1. In diesem Verhältnis ist der Überschuß von 90.000 DM aufzuteilen.

Bei diesem Beispiel macht der Mitgliederumsatz 90 v. H. des Gesamtumsatzes aus, während Einkommen, Umfang der Nebengeschäfte und Überschuß mit realistischen Zahlen angenommen wurden.

Die obere Grenze der abziehbaren Warenrückvergütung, die unterschritten werden darf, beträgt damit 90 % des Überschusses von 90.000 DM = 81.000 DM. Dieses Beispiel ist besonders prägnant, weil es zeigt, daß ein hoher Betrag des Gesamteinkommens der Besteuerung durch die Gewährung der Warenrückvergütung entzogen werden kann. Allerdings kommt dieser steuerfrei zu belassende Betrag

nicht der Genossenschaft, sondern den Genossen zugute[44].

In einigen weiteren Entscheidungen des BFH sind noch einige Einzelprobleme bei der Berechnung der Höhe der Warenrückvergütung behandelt worden. Eines dieser Einzelprobleme ist in Abschn. 72 Abs. 6 KStR 1969 ausführlich geregelt worden. Es handelt sich dabei um die Frage, ob ein auf Grund einer Betriebsprüfung erhöhter Gewinn der Genossenschaft als Warenrückvergütung durch nachträgliche Beschlußfassung an die Genossen verteilt werden kann[45].

Hinsichtlich dieser Frage fehlt es gesellschaftsrechtlich an einschlägigen Bestimmungen. Wann ein nachträglicher Gewinnverwendungsbeschluß gesellschaftsrechtlich zulässig ist, läßt sich aber aus folgenden Erwägungen herleiten. Die Beschlüsse über die Gewinnverwendung basieren auf dem im Jahresabschluß festgestellten Gewinn. Der Jahresabschluß setzt sich wiederum aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zusammen, sofern es sich um bilanzierungspflichtige Gesellschaften handelt, was bei Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften der Fall ist[46]. Führt nun eine steuerliche

---

44) Siehe auch die Ausführungen unten in § 8, wo die Verwendungsmöglichkeiten der Genossen erörtert werden. Dieses Ergebnis entspricht auch dem im Bereich der Warenrückvergütung tragenden Ersparnisgedanken, der den Rechtscharakter der Rückvergütung im wesentlichen prägt.

45) Vgl. das Urt. d. BFH v. 30.4.1957 - I 145/56 U - BStBl 1957 III S. 219 ff. 1. Leitsatz; ebenso das Urt. d. BFH v. 25.8.1953 - I 38/53 U - BStBl 1954 III S. 36 ff., hier S. 37 r. Sp. 2. Abs.

46) Vgl. den Wortlaut und die darin enthaltene Klammerdefinition des § 148 AktG.

Betriebsprüfung (Berichtigungsveranlagung) zu einem veränderten Gewinnergebnis, so stützen sich die Beschlüsse über die Gewinnverwendung auf einen unrichtigen Jahresabschluß. Entscheidende Frage ist dann, ob der einmal festgestellte Jahresabschluß nachträglich geändert werden darf oder muß und ob eine solche Änderung des Jahresabschlusses auch die Gewinnverwendungsbeschlüsse ergreift.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, daß eine Änderung eines einmal festgestellten wirksamen Jahresabschlusses schon wegen der damit verbundenen wirtschaftlichen und organisatorischen Schwierigkeiten nur ausnahmsweise zulässig ist. Die h. M.[47] hält eine solche Änderung nur dann für zulässig, wenn sie nicht willkürlich erfolgt und eine Abwägung des Interesses der Gesellschaft an der Änderung des Jahresabschlusses und des Interesses der Allgemeinheit an der Bestandskraft von Jahresabschlüssen gewahrt ist. Adler-Düring-Schmaltz[48] unterscheiden dabei eine Vielzahl von Fallgruppen, bei denen die Zulässigkeitsvoraussetzungen jeweils unterschiedlich zu beurteilen sind.

Für den Fall der nachträglichen Änderung eines gesetzlich zulässigen Jahresabschlusses ist Voraussetzung für eine Änderung, daß so gewichtige wirtschaftliche Gründe vorliegen, die das Interesse von Aktionären und

---

47) BGHZ Bd. 23 S. 150 ff. ; Baumbach-Hueck, AktG, § 172 Rdnr. 3; Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, § 177 Rdnr. 13 ff.; Hoffmann, BB 1956 S. 569 ff.; Adler, Wpg 1949 S. 109 ff.

48) Siehe die genauen Unterscheidungen bei Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, § 172 Rdnr. 14 - 24.

Allgemeinheit am Bestand des Jahresabschlusses übertreffen. Zu diesen wichtigen Gründen sind auch steuerliche Gründe zu zählen, z. B. die Anpassung der Handelsbilanz an das Ergebnis einer steuerlichen Betriebsprüfung[49]. Gesellschaftsrechtlich hat jedoch die Tatsache, daß der ursprüngliche Jahresabschluß gesetzlich zulässig war, für den darauf basierenden Gewinnverwendungsbeschluß zur Folge, daß dieser von der nachträglich zulässigen Änderung des Jahresabschlusses unberührt bleibt. Das hat für den Fall besondere Bedeutung, daß die Berichtigungsveranlagung und die ihr nachfolgende Änderung des Jahresabschlusses einen geringeren Gewinn ergeben. Die aus dem ursprünglichen, weiter wirksamen Gewinnverwendungsbeschluß entstandenen Gläubigerrechte können diesen nur noch mit deren Zustimmung genommen werden[50]. Ergibt die Änderung des Jahresabschlusses einen höheren Gewinn, so muß der Jahresabschluß dem zuständigen Organ wegen des Überbetrages zur erneuten Beschlußfassung, bei Genossenschaften also nach den §§ 19, 48 GenG der Generalversammlung, vorgelegt werden.

Diese Frage, ob ein nachträglich erhöhter Gewinn im Wege der Warenrückvergütung auf die Genossen verteilt werden darf, ist vom BFH unter der Einschränkung bejaht worden, daß eine Bindung der Genossenschaft an ihren früheren Ausschüttungsbeschluß insoweit vorliege, als

---

49) Baumbach-Hueck, AktG, § 172 Rdnr. 3; Adler-Düring-Schmaltz, § 172 Rdnr. 23.
50) BGHZ Bd. 23 S. 154.

sie darin zum Ausdruck gebracht habe, daß sie einen bestimmten Teil des Jahresergebnisses nicht ausschütten wolle. Ein solcher Fall sei in der Zuweisung von Gewinnanteilen zur Rücklagenbildung zu sehen; dieser Gewinnverwendungsbeschluß habe nach dem Grundsatz von Treu und Glauben steuerrechtlichen Bestand[51]. Das Ausschüttungsrecht sei allerdings dann nicht verwirkt, wenn steuerbefreite land- und forstwirtschaftliche Nutzungs- oder Verwertungsgenossenschaften oder der Steuerermäßigung unterliegende Kreditgenossenschaften auf Grund der Betriebsprüfung körperschaftsteuerpflichtig würden. Das bedeutete, daß sie, weil sie von unzutreffenden Voraussetzungen bei der Gewinnverwendung ausgegangen seien, die in Reserve gestellten Gewinne nachträglich mit gewinnmindernder Wirkung als Warenrückvergütung auskehren könnten, ohne gegen den von der Rechtsprechung ins Feld geführten Grundsatz von Treu und Glauben zu verstoßen[52].

Diese Ausführungen des BFH vermögen insbesondere im Hinblick auf die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen dieses Problemkreises nicht zu überzeugen. Gesellschaftsrechtlich ist nämlich eine Bindung der Genossenschaft an den auf dem ursprünglichen und rechtlich zulässigen Jahresabschluß basierenden Ausschüttungsbeschluß eingetreten. Hinsichtlich des durch die Betriebsprüfung ermittelten Mehrgewinns ist eine nachträgliche Beschlußfassung des zuständigen genossenschaftlichen Organs rechtlich zulässig. Es hätte daher bei der Begründung der Bindung der Genossenschaft an

---

51) Urt. d. BFH v. 30.4.1957 - I 145/56 U - BStBl 1957 III S. 219 ff., hier S. 220 r. Sp. ganz oben.
52) Siehe auch Abschn. 72 Abs. 6 KStR 1969.

ihren ursprünglichen Gewinnverwendungsbeschluß nicht des Hinweises auf das problematische Rechtsinstitut von Treu und Glauben bedurft.

Eine weitere Ausnahme bei der Bemessung der Höhe der WarenrÜckvergÜtung war für die Umsätze der Konsumgenossenschaften in Tabakwaren erforderlich. Wegen des Verbots des § 28 Nr. 2 TabStG, WarenrÜckvergÜtungen oder Rabatte im Tabakwareneinzelhandel zu gewähren, müssen die im Mitgliedergeschäft in Tabakwaren erzielten ÜberschÜsse zu WarenrÜckvergÜtungen auf die Übrigen WarenbezÜge verwendet werden. Das wird vom BFH deshalb als zulässig angesehen, weil zwischen der WarenrÜckvergÜtung und dem einzelnen Umsatzgeschäft kein rechtlicher Zusammenhang besteht[53].

Schließlich bleibt zu erwähnen, daß der BFH es bei der Überschußberechnung für zulässig hält, daß zugunsten der Genossenschaft vom Steuerbilanzgewinn ausgegangen wird, da einmal die Überschußberechnung die genaue Ermittlung einer steuerlich abziehbaren Betriebsausgabe zum Ziele hat, zum anderen der in der Steuerbilanz ausgewiesene Gewinn dem erwirtschafteten Jahresertrag näherkommt als der leichter manipulierbare Gewinn der Handelsbilanz. Voraussetzung hierfÜr ist jedoch eine in den einzelnen Wirtschaftsjahren gleichmäßige Handhabung.

Als Ergebnis bleibt für den für die Praxis wichtigen Bereich der WarenrÜckvergÜtungs-Berechnung festzustellen, daß die Rechtsprechung folgerichtig und ohne innere WidersprÜche entschieden hat. In seiner

---

53) Urt. d. BFH v. 28.11.1968 - I 47/65 - BFHE Bd. 94 S. 390 ff., hier S. 394 letzter Abs. des Urteils; ferner die AusfÜhrungen in demselben Urteil auf S. 393 3. Abs. mit weiteren Hinweisen.

jüngsten Rechtsprechung hat der BFH[54] Schranken für das genossenschaftliche Betätigungsfeld aufgestellt, die Zustimmung verdienen[55]. Wenn die Genossenschaften sich die Abzugsmöglichkeit von Warenrückvergütungen als Betriebsausgaben erhalten wollen, müssen sich nicht nur die Nebengeschäfte der Genossenschaft, sondern auch die Zweckgeschäfte mit Nichtmitgliedern - sowohl was die Zahl der Nichtmitglieder als auch den Umfang der Geschäfte betrifft - in einem Verhältnis bleiben, das den genossenschaftlichen Zielsetzungen und Geschäftsabläufen entspricht[56].

Begrüßenswert an dem Urteil des BFH vom 15. April 1970[57] ist, daß der BFH keine festen Prozentsätze genannt hat, bei deren Vorliegen die Zahl der Nichtmitglieder und die Geschäfte mit Nichtmitgliedern "außer Verhältnis stehen". Der BFH hat sich damit für eine differenzierte Betrachtungsweise entschieden, die sich an den individuellen Gegebenheiten des einzelnen Streitfalles orientieren kann. Die Frage, ob sich eine Genossenschaft im konkreten Fall noch im Rahmen des Förderungsauftrags des § 1 GenG bewegt oder ob sie ihren Charakter als Genossenschaft verliert, kann nur unter Berücksichtigung aller Umstände des einzelnen Falles entschieden werden. Eine prozentuale Festschreibung hätte diese Berücksichtigung einzelner Umstände unmöglich gemacht.

---

54) Urt. d. BFH v. 15.4.1970 - I R 125/68 - BFHE Bd. 99 S. 34 ff.

55) Siehe die gegensätzliche Auffassung Paulicks in der Besprechung des Urt. d. BFH v. 15.4.1970 - I R 125/68 - BFHE Bd. 99 S. 34 ff. in ZfgGen Bd. 21 S. 81 ff., der erhebliche Kritik an dieser Entscheidung äußert.

56) Zur Auslegung des Tatbestandsmerkmals "außer Verhältnis stehen" siehe die Ausführungen oben in § 4, S. 86 ff.

57) Urt. d. BFH v. 15.4.1970 - I R 125/68 - BFHE Bd. 99 S. 34 ff.

3. Abschnitt: Die Festsetzung der Warenrückvergütung

Nachdem die Merkmale dargestellt und analysiert worden sind, die der Verordnungsgeber für die Berechnung der Warenrückvergütung aufgestellt und die die Rechtsprechung ausgelegt hat, muß auf die Verpflichtung der Genossenschaften eingegangen werden, durch die Festsetzung der Warenrückvergütung den Genossen eine Rechtsgrundlage für die Rückzahlung ihrer Ersparnisse im Geschäft mit der Genossenschaft zu schaffen. Diese Rechtsgrundlage ist der formell und materiell gültige Beschluß der genossenschaftlichen Organe, einen bestimmten Prozentsatz als Warenrückvergütung an die Mitglieder zurückzugewähren. Zu der Beschlußfassung über die Warenrückvergütung sind einige Urteile ergangen, die Zuständigkeit, Zeitpunkt und andere Gesichtspunkte der Beschlußfassung betreffen. Darüber hinaus hat sich die Steuerrechtsprechung mit der Frage der Bilanzierung festgesetzter Warenrückvergütungen und der Problematik der Reservenbildung befaßt. Aus den Entscheidungen ergibt sich ein verhältnismäßig vollständiges Bild der Streitfragen, die sich bei der Festsetzung der Warenrückvergütung durch die genossenschaftlichen Organe insgesamt ergeben können.

§ 5 Der Warenrückvergütungsbeschluß

Die Warenrückvergütung und ebenso die Beschlußfassung über ihre Höhe ist im Genossenschaftsgesetz nicht geregelt. Das Genossenschaftsgesetz geht, ohne die Warenrückvergütung überhaupt zu erwähnen, grundsätzlich vom Gewinnbegriff aus[1]. Über Jahresabschluß und Gewinnverteilung entscheidet nach § 48 Abs. 1 in Verbindung mit § 18 GenG die Generalversammlung der Genossenschaft. Im scheinbaren Gegensatz dazu bestimmt § 35 Abs. 1 Satz 3 KStDV, daß die Höhe der Warenrückvergütungen auch durch Beschluß der Mitgliederversammlung und nach Ablauf des Wirtschaftsjahres festgesetzt werden kann[2]. Nur diese Rechtsvorschrift enthält Angaben über die Zuständigkeit und den Zeitpunkt der Beschlußfassung über die Warenrückvergütung.

A. Die Zuständigkeit

Der Streit über die Zuständigkeit zur Beschlußfassung über die Warenrückvergütung ergibt sich aus diesen zwei sich scheinbar widersprechenden Rechtsnormen des § 48 GenG und des § 35 KStDV. Einmal erlaubt § 35 Abs. 1 Satz 3 KStDV, daß die Höhe der Warenrückvergütung auch von der Mitgliederversammlung festgesetzt wird. Aus diesem Wortlaut der Rechtsvorschrift kann nur die Schlußfolgerung entnommen werden, daß neben der Generalversammlung noch andere Organe der Genossenschaft den Beschluß über die Festsetzung der Warenrückvergü-

---

1) Vgl. § 19 GenG.
2) Siehe den genauen Wortlaut des § 35 Abs. 1 Satz 3 KStDV.

tung fassen dürfen; zu denken ist dabei an den Vorstand oder an die gemeinsame Beschlußfassung von Vorstand und Aufsichtsrat. Zum anderen besagt aber § 48 Abs. 1 GenG "die Generalversammlung beschließt über den Jahresabschluß und den auf die Genossen fallenden Betrag des Gewinns oder des Verlustes ...". Hier ist keine Rede von einer fakultativen Gewinnverteilung durch andere Organe der Genossenschaft. Eine solche könnte wegen § 18 GenG auch nicht durch das Genossenschaftsstatut festgesetzt werden. Diejenigen Stimmen[3], die in der Gewährung von Warenrückvergütungen einen Akt der Gewinnverteilung erblicken, sehen sich tatsächlich dem Widerspruch zweier Rechtsvorschriften ausgesetzt; die Lösung dieses Widerspruchs kann nach dieser Meinung nur im Vorrang und der Höherrangigkeit des § 48 GenG bestehen, da einerseits eine steuerrechtliche Norm nie eine Frage gesellschaftsrechtlicher Zuständigkeit wirksam im Gegensatz zum Gesellschaftsrecht regeln kann und andererseits die Vorschrift des § 48 GenG als formelles Gesetz höherrangig ist als eine Norm einer Durchführungsverordnung.

Die andere Meinung[4] sieht jedoch in der Warenrückvergütung eine Zurückgewährung von Ersparnissen, die dem genossenschaftlichen Förderungsgedanken des § 1 GenG Rechnung trägt und nicht unter den Gewinnbegriff fällt und deshalb keine Gewinnausschüttung darstellt. Gesellschaftsrechtlich ist die Feststellung der Warenrückvergütung dann keine Gewinnverwendung, sondern nichts anderes als eine Geschäftsführungsmaßnahme, für

---

3) Stellvertretend für alle Mahlmann, Genossenschaftsrecht und Wettbewerbsordnung, S. 146 mit weiteren Nachweisen.

4) Vgl. die Ausführungen oben in § 1 A., S.6 ff. sowie insbesondere Westermann, Rechtsprobleme der Genossenschaften, S. 41 ff.

die zunächst der Vorstand der Genossenschaft zuständig ist[5]. Daneben kann, wenn das Genossenschaftsstatut es zuläßt, der Aufsichtsrat bei einzelnen Geschäftsführungsmaßnahmen, so auch bei der Feststellung der Warenrückvergütung, mitwirken. Ebenso kann in der Satzung für bestimmte Geschäftsführungsmaßnahmen der Generalversammlung die alleinige Beschlußfassungskompetenz eingeräumt werden. Darüber hinaus bejaht z. B. Westermann[6] ein Weisungsrecht der Generalversammlung gegenüber dem Vorstand, da es eine zwingende Aufgabenteilung im Genossenschaftsrecht nicht gebe. Durch dieses Weisungsrecht ändere sich aber nichts an der grundlegenden Kompetenz des Vorstandes bei Geschäftsführungsmaßnahmen.

Diese gesellschaftsrechtliche Zuständigkeitsverteilung bei der Feststellung der Warenrückvergütungen konnte und durfte durch § 35 KStDV nicht geändert werden, da die Ermächtigung des Verordnungsgebers nicht so weit reichte. Steuerrechtliche Durchführungsverordnungen können keine genossenschaftsrechtlichen und damit gesellschaftsrechtlichen Zuständigkeitsregelungen treffen bzw. abändern. Mit der Formulierung des § 35 KStDV wollte der Verordnungsgeber nur zum Ausdruck

---

5) Siehe Westermann, Rechtsprobleme der Genossenschaften, S. 61: "Danach gehört vor allem die Erfüllung des Förderungsauftrages im Rahmen der statutarisch festgelegten Förderungsart zur Geschäftsführung. Legt also das Statut die Warenrückvergütung als Förderungsart fest, ist die Bestimmung im einzelnen Sache der Geschäftsführung". Ebenso Paulick, Das Recht der eingetragenen Genossenschaft, S. 221.

6) Westermann, Rechtsprobleme der Genossenschaft, S. 61.

bringen, daß auch er die Feststellung der Warenrückvergütung als Geschäftsführungsakt ansieht, für den in erster Linie die Geschäftsführungsorgane Vorstand und Aufsichtsrat der Genossenschaft zuständig sein sollen; daneben stehe bei besonderer statutarischer Festlegung das Feststellungsrecht auch der Generalversammlung zu. Das grundsätzliche Weisungsrecht der Generalversammlung wird durch diese Fassung der Verordnungsvorschrift ohnehin nicht berührt.

Dieses Verhältnis von § 35 Abs. 1 Satz 3 KStDV zu § 48 Abs. 1 GenG ist von der Rechtsprechung nicht immer genau gesehen worden[7]. Insbesondere die grundsätzliche Bedeutung des Rechtscharakters der Warenrückvergütung für die hier behandelte Kompetenzfrage und die Bedeutung der Satzung für die Zuständigkeitsverteilung sind in den meisten Urteilen nicht richtig gesehen worden.

Es ist das Verdienst des 3. Senats des BFH in seiner Rechtsprechung zum Bewertungsrecht[8], auch für das

---

7) Urt. d. BFH v. 16.8.1957 - III 242/56 U - BStBl 1957 III S. 339 f., hier S. 340 die ganze linke Spalte. Das Urteil stützt sich dabei weitgehend auf das Schrifttum. Urt. d. FG Stuttgart v. 27.11.1956 - III 762/56 - DStZ (B) 1957 S. 168; Urt. d. FG Stuttgart v. 27.10.1959 - III 762-763/59 - EFG 1960 S. 211 f., hier S. 211 r. Sp. 2. Abs. und 3. Abs. a. Anf.

8) Siehe das zu bewertungsrechtlichen Problemen ergangene wichtige Urteil des BFH v. 26.6.1964 - III 293/59 U - BStBl 1964 III S. 614 ff., hier S. 617 r. Sp. letzter Abs. und S. 618 l. Sp. 1. Abs.: "Aus der Fassung dieser Bestimmungen ergibt sich, daß nach körperschaftsteuerlichen Rechtsgrundsätzen die Festsetzung der Warenrückvergütung durch die Verwaltungsorgane der Genossenschaft keinesfalls als ein Rechtsverstoß betrachtet wird. Dieser ... Rechtsauffassung muß grundsätzlich beigepflichtet werden, wenn man, wie es der derzeit herrschenden Meinung entspricht, die Ausschüttung der Warenrückvergütung - im Gegensatz zur Ausschüttung einer Warendividende - nicht mehr als einen Bestandteil der Gewinnverteilung im eigentlichen Sinne ansieht und behandelt. In diesem Falle findet die Vorschrift des § 48 GenG keine Anwendung mehr, die einer Beschlußfassung durch andere Organe als die Generalversammlung der Genossenschaft im Wege stehen würde". Ebenso das Urt. desselben Senats v. 10.2.1965 - III 22/60 - HFR 1965 S. 450 ff., hier S. 451 r. Sp. 2. Abs.

Ertragssteuerrecht - trotz der Vorsicht, die bei der Übernahme bewertungsrechtlicher Entscheidungen auf das Gebiet der Körperschaftsteuer geboten ist - Klarheit geschaffen zu haben, und zwar in der Weise, daß Gewinnverteilung im Sinne des § 48 GenG und Überschußverteilung in der Form der Warenrückvergütung - wie sie § 35 KStDV als besondere Förderungsart vorsieht - verschiedene Vorgänge sind, die der Beschlußfassung unterschiedlicher genossenschaftlicher Organe unterliegen können[9]. Konkret bedeutet dies, daß nach der höchstrichterlichen Steuerrechtsprechung zum Bewertungsrecht der Vorstand der Genossenschaft oder Vorstand und Aufsichtsrat gemeinsam die Festsetzung der Warenrückvergütung beschließen können, ohne daß die Generalversammlung der Genossenschaft eingeschaltet zu werden braucht. Allgemeine Voraussetzungen einer solchen Beschlußfassung über die Verteilung der Warenrückvergütung durch die genossenschaftlichen Geschäftsführungsorgane sind jedoch ein verteilbarer Überschuß und die Beachtung gesetzlicher bzw. statutarischer Bestimmungen über die Zuführung von Überschußbeträgen in die Reserven der Genossenschaft[10].

Trotz des Wortlauts des § 35 Abs. 1 Satz 3 KStDV, der hinsichtlich der Festsetzung der Warenrückvergütungen durch die Verwaltungsorgane keine Einschrän-

---

9) Dem steht auch nicht entgegen, daß nach § 46 des Referentenentwurfs des Bundesjustizministeriums für ein zukünftiges Genossenschaftsgesetz aus dem Jahre 1962 (§ 46 Abs. 2 des Entwurfs) die Beschlußfassung über die Ausschüttung von Warenrückvergütungen der Generalversammlung übertragen werden soll, weil zwischen Gewinnverteilung und Überschußverteilung ein sachlicher Zusammenhang gesehen wird, der diese Koppelung berechtigt erscheinen lasse.

10) Urt. d. BFH v. 26.6.1964 - III 293/59 U - BStBl 1964 III S. 614 ff., hier S. 618 l. Sp. 2. Abs., und Urt. d. BFH v. 10.2.1965 - III 22/60 - HFR 1965 S. 450 ff., hier S. 451 r. Sp. 2. Abs.

kungen aufstellt, macht die Rechtsprechung[11] die vom genossenschaftsrechtlichen Standpunkt notwendige Einschränkung, daß diese Delegierung der Entscheidung über die Überschußverteilung auf die Verwaltungsorgane in der Satzung der jeweiligen Genossenschaft festgelegt sein muß[12]. Die hierzu ergangenen Entscheidungen sind je-

---

11) Urt. d. BFH v. 16.8.1957 - III 242/56 U - BStBl 1957 III S. 339 f., hier im Leitsatz und auf S. 340 1. Sp. a. E.: "Im Streitfall ist nicht einmal eine entsprechende Ermächtigung des Vorstandes (Aufsichtsrats) in der am Stichtag geltenden Satzung enthalten gewesen".
Urt. d. FG Stuttgart v. 27.11.1956 - III 762/56 - DStZ (B) 1957 S. 168 im Leitsatz und in der r. Sp.: "Auf keinen Fall kann aber der Vorstand einer Kapitalgesellschaft diese zu etwas verpflichten, zu dem er nach der Satzung nicht befugt ist und wozu er deshalb erst die Genehmigung der Generalversammlung einholen muß".
Urt. d. FG Stuttgart v. 27.10.1959 - III 762-763/59 - EFG 1960 S. 211 im Leitsatz: "Eine WarenrÜckvergÜtung, die nach der Satzung nach der wirtschaftlichen Lage einer Genossenschaft vom Vorstand und Aufsichtsrat festzustellen ist, ... "
Urt. d. BFH v. 26.6.1964 - III 293/59 U - BStBl 1964 III S. 614 ff., hier im Leitsatz und auf S. 617 r. Sp. in der Mitte des zweitletzten Abs.: "DarÜber hinaus wird im Schrifttum der neueren Zeit die Auffassung vertreten, daß auch durch Beschluß der Verwaltungsorgane (Vorstand und Aufsichtsrat) ein rechtsverbindlicher Anspruch auf AusschÜttung einer WarenrÜckvergÜtung jedenfalls dann begründet werden könne, wenn diese Organe durch die Satzung zu entsprechenden BeschlÜssen ermächtigt seien". - Vgl. auch Westermann, Die Rechtsnatur der WarenrÜckvergÜtung, S. 16 unter Nr. 8 und 9, und Schubert, Die WarenrÜckvergÜtung im Steuerrecht, BB 1959 S. 225 unter 2. Inhaltlich ebenso das Urt. d. BFH v. 10.2.1965 - III 22/60 - HFR 1965 S. 450 f., hier im Leitsatz und auf S. 451 r. Sp. zweiter Abs. (unter Bezugnahme auf das hier vorher genannte BFH-Urteil v. 26.6.1964).

12) Diese Einschränkung des Beschlußfassungsrechts kommt fast nur bei bewertungsrechtlichen Entscheidungen des BFH zur Sprache, insbesondere in den Urteilen, die sich mit der Frage befassen, ob die AusschÜttung einer WarenrÜckvergÜtung eine bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens der Genossenschaft abziehbare Verbindlichkeit begründet.

doch nicht einhellig, sie lassen im Gegenteil einen sich langsam vollziehenden Meinungswandel der Finanzrichter erkennen. Die ersten drei Urteile[13], die zeitlich die ältesten Entscheidungen in der Nachkriegsrechtsprechung zu dieser Frage sind, sahen die Beschlußfassung der Verwaltungsorgane noch als etwas Vorläufiges an, was noch der Genehmigung der Generalversammlung bedürfe. Sie standen also auf dem Boden der Meinung, die die Verteilung der Warenrückvergütung entweder als einen Akt der Gewinnverteilung nach § 48 Abs. 1 GenG ansah, mit dem folgerichtigen Ergebnis der alleinigen endgültigen Beschlußfassungskompetenz der Generalversammlung, oder sie betrachteten - ohne Rücksicht auf die Fassung des Statuts - die Verteilung der Warenrückvergütung als eine Geschäftsführungsmaßnahme, die - von der Gewinnverteilung gesellschaftsrechtlich verschieden - grundsätzlich der endgültigen Beschlußfassung der Generalversammlung unterliege.

Die letzten beiden BFH-Urteile zu diesem Problemkreis machten jedoch deutlich, daß auch die höchstrichterliche Rechtsprechung Gewinnausschüttung und Warenrückvergütungsverteilung als zwei verschiedenartige gesellschaftsrechtliche Vorgänge ansieht, die entsprechend steuerlich unterschiedlich zu behandeln sind. Der BFH zieht dann allerdings den genossenschaftsrechtlich - im Hinblick auf das bei allen Geschäftsführungsmaßnahmen der Verwaltungsorgane mögliche Weisungsrecht der Generalversammlung - unzutreffenden weiteren Schluß, daß die Beschlußfassung von Vorstand bzw. von Vorstand und Aufsichtsrat über die Feststellung der Warenrückvergütung von der Zustimmung der Generalversammlung un-

---

13) Es handelt sich hier um die in § 5 Fußnote 11 angegebenen Urteile.

abhängig sei.

Diese beiden Urteile des BFH sehen das sachliche Hauptargument für das Beschlußfassungsrecht der Organe Vorstand bzw. Vorstand und Aufsichtsrat gemeinsam darin, daß nach allgemeiner und herrschender Ansicht durch die Satzung ein Rechtsanspruch der Genossen auf Warenrückvergütungen begründet werden kann, ohne daß die Generalversammlung in irgendeiner zusätzlichen Form mitzuwirken braucht. Dann müsse aber die weniger wichtige Frage, wer die Warenrückvergütung festsetzen darf, ebenfalls durch die Satzung, und zwar dahingehend geregelt werden können, daß dies die Verwaltungsorgane der Genossenschaft tun dürfen.

B. Der Zeitpunkt

Aus der Formulierung des § 35 Abs. 1 Satz 3 KStDV, die Höhe der Warenrückvergütungen könne auch nach Ablauf des Wirtschaftsjahres festgesetzt werden[14], muß gefolgert werden, daß diese Möglichkeit nicht den Regelfall darstellt. Der Zeitpunkt der Beschlußfassung liegt demnach üblicherweise vor Ablauf des Wirtschaftsjahres, kann jedoch auch danach liegen. Zwar sieht der BFH[15]

14) Mit der einfachen Wiedergabe des Inhalts des § 35 Abs. 1 Satz 3 KStDV begnügen sich zwei Urteile, und zwar das Urt. d. FG Stuttgart v. 3.7.1956 - I 975-976/54 - Wpg 1956 S. 502 f., hier S. 503 r. Sp. 4. Abs. a. Anf., und das Urt. d. FG Münster v. 19.7.1960 - V-IIb 611/59 - EFG 1960 S. 462 ff., hier S. 464 l. Sp. 3. Abs. a. Anf.

15) Urt. d. BFH v. 8.11.1960 - I 152/59 U - BStBl 1960 III S. 523 f., hier S. 524 r. Sp. 1. Abs.

in dieser Vorschrift hauptsächlich eine Abgrenzung von der Gewinnausschüttung bzw. eine Bestimmung des Begriffs der Warenrückvergütung, er erkennt jedoch auch an, daß in dieser Bestimmung zum Ausdruck kommt, daß nach Ablauf des Wirtschaftsjahres gefaßte Beschlüsse Rückwirkung auf das vorangegangene Jahr haben. Das bedeutet, daß die nachträglich beschlossene Warenrückvergütung steuerlich auf den Bilanzstichtag zurückwirkt und wie eine Betriebsausgabe des vergangenen Wirtschaftsjahres zu behandeln ist[16]. Diese Möglichkeit der Rückwirkung eines Warenrückvergütungsbeschlusses hat der BFH in einem anderen Urteil[17] aber dahingehend eingeschränkt, daß sie nur dann anzuerkennen sei, wenn der Beschluß im Zusammenhang mit der Aufstellung der Handelsbilanz gefaßt worden ist. Wenn über die Verteilung eines Überschusses handelsrechtlich bereits entschieden worden ist, käme eine Abänderung mit Rückwirkung im Ergebnis einer nachträglichen Gewährung (Erhöhung) einer Warenrückvergütung gleich. In einem solchen Fall kann dem Beschluß keine Rückwirkung beigelegt werden, weil ein derartiger Beschluß ein neuer Geschäftsvorfall

---

16) Diese Behandlung der nach dem Bilanzstichtag beschlossenen Warenrückvergütung, die mit der Beurteilung der Warenrückvergütung bei der Einheitsbewertung allerdings nicht übereinstimmt, ergibt sich für den Bereich des Ertrags- und Bilanzsteuerrechts daraus, daß eine auf den Bilanzstichtag zurückwirkende Überschußverteilung mit den den Überschuß mindernden Betriebsausgaben gleichgesetzt wird. So sinngemäß das Urt. d. BFH v. 16.8.1957 - III 242/56 U - BStBl 1957 III S. 339 f. und das frühere Urt. d. RFH v. 14.7.1932 - I A 81/30 - RStBl 1932 S. 737 ff.

17) Urt. d. BFH v. 23.11.1954 - I 139/53 - DStZ (B) 1955 S. 230 f., hier S. 231 l. Sp. 2. Abs.

wäre[18].

Liegt die Beschlußfassung - durch Vorstand und Aufsichtsrat - noch vor Ablauf des betreffenden Wirtschaftsjahres, so taucht das Rückwirkungsproblem gar nicht auf. Es ist ohnehin das einzige steuerrechtliche Problem, das im Zusammenhang mit dem Zeitpunkt der Festsetzung der Warenrückvergütung von Bedeutung ist. Zu anderen Problemen brauchte die Steuerrechtsprechung bisher noch nicht Stellung zu nehmen.

C. Die Durchführung

Bei der Beschlußfassung über die Warenrückvergütung ist die genaue Höhe der Warenrückvergütung festzusetzen. Dabei ist irrelevant, wer von den dafür zuständigen Organen die genaue Höhe festsetzt, wesentlich ist nur eine zahlenmäßig exakte Festlegung, die auch in Prozentsätzen erfolgen kann[19]. Nur annähernde oder vorläufige Zahlen- oder Prozentangaben sind nicht zulässig. Darüber hinaus muß der Beschluß ernsthaft gewollt sein,

---

18) Neue Geschäftsvorfälle, die handelsbilanzrechtlich getroffene Entscheidungen wieder abändern, können auch unter dem Gesichtspunkt der Verwirkung betrachtet werden, eine Betrachtungsweise, die den Ausschluß der Rückwirkung beinhaltet; unter welchen Voraussetzungen der BFH die Verwirkung eines Rechtes im Steuerrecht zuläßt, ergibt sich aus dem Urt. d. BFH v. 23.3.1953 - I 147/52 U - BStBl 1953 III S. 140, hier r. Sp. 4. Abs. Für den Fall der Berichtigungsveranlagung siehe auch die Ausführungen des Urt. d. BFH v. 28.2.1968 - I 260/64 - BFHE Bd. 92 S. 202 ff., hier S. 205 zweitletzter Abs. des Urteils.

19) Vgl. das Urt. d. BFH v. 25.8.1953 - I 38/53 U - BStBl 1954 III S. 36 ff., hier S. 37 1. Sp. 4. Abs., das allerdings von dem Fall der genauen Festlegung durch die Generalversammlung spricht.

es darf sich nicht um einen Scheinbeschluß handeln. Nicht ausreichend ist auch ein nur vorläufiger Beschluß oder gar ein Vorschlag für eine spätere Beschlußfassung.

Damit die Beschlußfassung über die Warenrückvergütung steuerlich rechtswirksam ist, muß der Beschluß in einer angemessenen, nicht zu langen Frist auch verwirklicht werden[20]. Die Warenrückvergütungen müssen also - mit anderen Worten - innerhalb eines bestimmten Zeitraumes bezahlt sein, d.h. den Genossen zufließen[21].

Welcher Zeitraum als "angemessen" und "nicht zu lang" anzusehen ist, wurde von der Rechtsprechung bisher nicht entschieden. Da die genossenschaftliche Praxis aber konkreter Hinweise bedurfte, an Hand deren sie die "Angemessenheit" selber beurteilen konnte, hat die Finanzverwaltung diese Frage in Abschn. 72 Abs. 4 Satz 2 KStR 1969 für alle Finanzämter bindend geregelt. Danach ist ein Zeitraum von höchstens zwölf Monaten für die Verwirklichung des Beschlusses angemessen. Nur in beson-

---

20) Vgl. das Urt. d. BFH v. 12.1.1954 - I 88/53 U - BStBl 1954 III S. 101 f., hier der 2. Leitsatz und S. 102 r. Sp. letzter Abs. des Urteils; ferner das Urt. d. BFH v. 23.11.1954 - I 139/53 - DStZ (B) 1955 S. 230 f., hier S. 231 l. Sp. 2. Abs. a. Anf. unter Hinweis auf das vorgenannte Urteil. Dieser einhelligen Ansicht sind auch folgende finanzgerichtlichen Urteile: Urt. d. FG Stuttgart v. 3.7.1956 - I 975-976/54 - Wpg 1956 S. 502 f., hier S. 503 r. Sp. letzter Abs. in der Mitte; Urt. d. FG Hannover v. 7.3.1957 - III Kö 53/56 - EFG 1957 S. 242 f., hier S. 242 r. Sp. 1. Abs. der Urteilsbegründung; Urt. d. FG Münster v. 19.7.1960 - V-IIb 611/59 - EFG 1960 S. 462 ff., hier S. 464 l. Sp. 3. Abs. in der Mitte mit Rückverweisung auf das in dieser Fußnote als erstes zitierte BFH-Urteil vom 12.1.1954.

21) Die genauen Einzelheiten zu diesem Fragenkreis werden unten in § 8, "Die Leistung der Warenrückvergütung", behandelt.

deren Ausnahmefällen ist eine Verlängerung dieser Frist durch das Finanzamt nach Anhörung des genossenschaftlichen Prüfungsverbandes möglich.

Wird dieser Zeitraum jedoch nicht eingehalten, mangelt es an der für die Rechtswirksamkeit erforderlichen Durchführung der Warenrückvergütungs-Beschlußfassung mit der einschneidenden Folge, daß die Warenrückvergütung dann überhaupt nicht mehr steuerlich als Betriebsausgabe abgezogen werden kann.

§ 6 Die Verpflichtung der Genossenschaft zur Festsetzung

Trotz der Klärung, wer zu welchem Zeitpunkt die Warenrückvergütung festsetzen darf, bleibt eine damit eng verbundene Frage zu beantworten, nämlich, ob es sich bei der Festsetzung der Warenrückvergütung um ein mehr oder weniger freiwilliges Tun der genossenschaftlichen Organe handelt, also ob es sich bei der Genossenschaft um ein rechtliches "Dürfen" oder ein von der Rechtsordnung auferlegtes "Müssen" handelt. Die Entscheidung dieser Frage ist nicht ohne Bedeutung für die rechtliche Stellung der Genossen gegenüber der Genossenschaft. Es ist nämlich problematisch, wenn eine Genossenschaft Warenrückvergütungen nach freiem Belieben festsetzen darf, ohne einer bestimmten Bindung im Hinblick auf das erwirtschaftete Jahresergebnis zu unterliegen. Wäre dies der Fall, hätte sie lediglich die in den §§ 3 und 4 dieser Untersuchung aufgezeigten Schranken zu beachten. Als weitere Voraussetzung müßte sie überhaupt einen Überschuß erzielt haben. Aus der Sicht

der Genossen würde dieses "Dürfen" eine schwache rechtliche Position für Ansprüche der Mitglieder auf Gewährung einer Warenrückvergütung bedeuten. Denn sie könnten ihren Einfluß auf dieses "Dürfen" nur im Rahmen der Generalversammlung geltend machen, ein, wie die Generalversammlungspraxis der Genossenschaften zeigt, schwierig durchzuführendes und selten erfolgreiches Vorhaben.

Die Interessenlage des Vorstandes der Genossenschaft und Genossen ist in diesem Punkt genau entgegengesetzt, denn den Mitgliedern liegt an einer möglichst hohen Warenrückvergütung, während der Vorstand der Genossenschaft in der Regel darauf bedacht sein wird, sowohl die Kapitaldividende, die Gewinnausschüttung nach der Höhe der Geschäftsguthaben, als auch die Warenrückvergütung, die Ersparnisverteilung nach Maßgabe des § 35 Abs. 2 Satz 3 Ziff. 1 und 2 KStDV, niedrig zu halten, da die Eigenkapital- bzw. Reservenbildung für die Geschäftsführung wegen ihrer Bedeutung für die Genossenschaft als wichtigeres Ziel im Vordergrund steht. Aus diesem Interessengegensatz entspringt auch das Gewicht der Frage, ob eine Verpflichtung der Genossenschaft zur Festsetzung einer Warenrückvergütung in bestimmter, am Jahresergebnis orientierter Höhe besteht.

A. Der Rechtsanspruch der Genossen

Als genossenschaftsrechtliche Grundlage, auf der die Warenrückvergütung beruht, kommt nur § 1 GenG in Verbindung mit dem jeweiligen Statut der einzelnen Genossenschaften in Betracht.

Da die Genossenschaft durch die Förderungsaufgabe des § 1 GenG gesellschaftsrechtlich gekennzeichnet wird, ist mit dem Genossenschaftszweck eo ipso das Recht der Genossen auf Förderung verbunden. Dieses "Grundrecht" der Genossen fließt aus ihrer Zugehörigkeit zur Genossenschaft. Es ist ein Mitgliedsschaftsrecht[1]. Wie die einzelnen Genossenschaften ihrer Förderungsverpflichtung nachkommen, hängt im einzelnen von der Art der Genossenschaft und dem Statut der jeweiligen Genossenschaft ab. Dabei ist stets zu bedenken, daß die Förderung der Genossen aus praktischen und wirtschaftlichen Gründen nie so gestaltet werden kann, daß ihnen die genossenschaftlichen Einrichtungen zum Selbstkostenpreis zur Verfügung gestellt werden, der in der Form von Beiträgen oder Umlagen erhoben wird. Der Grund dafür liegt darin, daß am Wettbewerb beteiligte Genossenschaften dies wegen der zu erbringenden unternehmerischen Leistung und wegen des unternehmerischen Risikos nicht können.

Die Förderung der Genossen muß also auf andere Art und Weise erfolgen. Eine allgemein anerkannte, den meisten Genossenschaften eigentümliche Form der Förderung ist die Verteilung von Warenrückvergütungen. Auch diese Förderungsart ist Ausfluß des Mitgliedschaftsverhältnisses, auf dem das Recht der Genossen auf die Warenrückvergütung grundsätzlich beruht. Die Festsetzung des Rechts auf Warenrückvergütung in der Satzung der Genossenschaft hat dagegen nur noch insoweit konstitutive Wirkung, als dadurch der Genossenschaft das Wahlrecht zwischen verschiedenen Arten der Förderung genommen und

---

1) Westermann, Rechtsprobleme der Genossenschaften, S. 52 ff.

eine Bindung der Genossenschaft an die spezielle Förderungsart der WarenrÜckvergÜtung herbeigeführt wird. Die Festsetzung der WarenrÜckvergÜtung durch den Vorstand, den Vorstand und Aufsichtsrat oder die Generalversammlung stellt gesellschaftsrechtlich nur noch den Vollzug dieser aus der Mitgliedschaft fließenden Rechtspflicht der Genossenschaft dar[2].

Diese gesellschaftsrechtliche Grundlage des Rechtsanspruchs auf WarenrÜckvergÜtung, den die Genossen gegen die Genossenschaft besitzen, kommt in den Urteilen der Steuerrechtsprechung meist nicht klar zum Ausdruck. Der Grund dafÜr dÜrfte in der Tatsache liegen, daß in den bisher anhängig gewesenen Streitverfahren diese gesellschaftsrechtliche Grundlage nie Streitobjekt war. Ausführungen zu dieser Frage waren daher auch nie entscheidungserheblicher Bestandteil eines Urteils. Aus diesem Grunde widmete sich die Rechtsprechung in keinem Fall ausschließlich dieser Frage, sondern ließ ihre Äußerungen zu diesem Problemkreis nur anläßlich anderer fÜr die Streitentscheidungen maßgeblicher Erörterungen anklingen.

Wichtigste Äußerung war insoweit, daß die aus § 1 GenG und der darin enthaltenen Förderungspflicht fließende Verpflichtung der Genossenschaft, bei Vorliegen verteilbarer Überschüsse eine WarenrÜckvergÜtung festzusetzen, in einem vertretbaren[3] Verhältnis zur Re-

---

2) Vgl. Westermann, Rechtsprobleme der Genossenschaften, S. 56 ff.; Paulick, Das Recht der eingetragenen Genossenschaft, S. 282 ff., ist offenbar a. A.

3) Was unter "vertretbar" zu verstehen ist, wird unten in § 7, "Das Verbot einer übermäßigen Reservenbildung", behandelt.

servenbildung und dem Eigenkapitalbedürfnis der Genossenschaft stehen müsse[4].

Auch nach der Meinung des Finanzgerichts Münster[5] fließt das Recht der Genossen auf Warenrückvergütung nicht erst aus dem konkreten Akt der Beschlußfassung, durch die dafür zuständigen Organe der Genossenschaft, denn der Akt der Festsetzung einer Warenrückvergütung - der Warenrückvergütungsbeschluß - ist nur die folgerichtige Beachtung der genossenschaftlichen Förderungsverpflichtung und damit als deren Durchführung anzusehen.

Spätestens mit der Mitteilung des Vorstandsbeschlusses an die Mitglieder tritt für die Genossenschaft eine Bindung an die Feststellung der Warenrückvergütung ein.

---

4) Das Urt. d. BFH v. 25.8.1953 - I 38/53 U - BStBl 1954 III S. 36 ff., hier S. 37 l. Sp. 4. Abs., spricht sogar davon, daß eine Verpflichtung der Genossenschaft dahingehend besteht, daß der bei den Waren (es handelt sich in dem Urteil um eine den Kolonialwarengroßhandel betreibende eingetragene Genossenschaft) erwirtschaftete Überschuß "in der Hauptsache" den Mitgliedern zugute kommen müssen. Genauso im Wortlaut und unter Bezug auf das vorgenannte BFH-Urteil das Urt. d. FG Hannover v. 7.3.1957 - III Kö 53/56 - EFG 1957 S. 242 f., hier S. 242 r. Sp. 1. Abs. der Urteilsbegründung. Sinngemäß ebenso das Urt. d. FG Münster v. 29.5.1959 - Ib 302-306/58 - EFG 1959 S. 349 f., hier S. 349 r. Sp. 1. Abs. der Urteilsbegründung a. E. Anderer Ansicht das Urt. d. FG Düsseldorf, Kammern in Köln, v. 28.2. 1964 - VII 26-27/60 K - EFG 1964 S. 552 f., hier S. 553 l. Sp. 2. Abs., das die Genossenschaften nach § 35 Abs. 2 KStDV für berechtigt, nicht aber verpflichtet hält, den im Mitgliedergeschäft erzielten Überschuß an die Genossen auszuzahlen.

5) So das Urt. d. FG Münster v. 29.5.1959 - Ib 302-306/58 - EFG 1959 S. 349 f., hier S. 349 r. Sp. 1. Abs. der Urteilsbegründung: "Vielmehr bedeutet der Beschluß der Vertreterversammlung, der die Warenrückvergütung zahlenmäßig genau festsetzt, nur die Durchführung einer allg. genossenschaftsrechtl. Verpflichtung, die auf dem für den Bilanzstichtag festgestellten Jahresergebnis beruht.

Der von vornherein bestehende mitgliedschaftsrechtliche Anspruch der Genossen auf die WarenrÜckvergÜtung ist dann endgÜltig konkretisiert. Auch die Generalversammlung, die GeschäftsführungsmaßnahmeN im Einzelfall an sich ziehen kann, kann die vom Vorstand bzw. von Vorstand und Aufsichtsrat festgestellte und mitgeteilte WarenrÜckvergÜtung nur noch erhöhen, nicht aber mindern[6].

Die Steuerrechtsprechung hat sich mit einer Ausnahme[7] auf den richtigen Standpunkt gestellt, daß grundsätzlich eine allgemeine Verpflichtung der Genossenschaften, bei denen WarenrÜckvergÜtungen als FörderungsmaßnahmeN nach der Satzung möglich sind, zur Festsetzung einer jährlichen WarenrÜckvergÜtung besteht. Äußerlich auffallend dabei ist die häufige Übereinstimmung der Urteile in der Wortwahl, die ihren Ausgangspunkt in den Formulierungen des Urteils des BFH vom 25. August 1953[8] hat.

B. Die Bilanzierung der WarenrÜckvergÜtung

Die Bilanzierung der WarenrÜckvergÜtung ist im Grunde unproblematisch und von der Rechtsprechung einhellig

---

6) Vgl. dieselbe Regelung in den §§ 172 ff. AktG, nach denen die Hauptversammlung ebenfalls nur die Möglichkeit hat, nachträglich den GewinnausschÜttungsbeschluß nach oben zu revidieren, da eine Minderung des Aktionäranspruchs nach Mitteilung unzulässig ist.

7) Urt. d. FG DÜsseldorf v. 28.2.1964 - VII 26-27/60 K - EFG 1964 S. 552 f.

8) Urt. d. BFH v. 25.8.1953 - I 38/53 U - BStBl 1954 III S. 36 ff.

entschieden worden[9]. Danach müssen die Genossenschaften die auszukehrende Warenrückvergütung nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entweder als Verbindlichkeit oder als Rückstellung passivieren[10].

Gesellschaftsrechtliche Sondervorschriften bestehen für die Bilanzierung von Warenrückvergütungen nicht[11]. § 33d GenG enthält nur eine allgemeine Gliederung der Jahresbilanz, die gegenüber anderen bilanzierungspflichtigen Gesellschaften keine Besonderheiten aufweist.

Zunächst ist zu bedenken, daß Rückstellungen an Verbindlichkeiten für echte Fremdschulden gebildet werden und zu einer realen Minderung des Jahresgewinns führen. Handelsbilanzrechtlich besteht der Unterschied zwischen

---

9) Siehe die genaue Stellenangabe folgender Urteile: Urt. d. FG Stuttgart v. 3.7.1956 - I 975-976/54 - Wpg 1956 S. 502 f., hier S. 503 l. Sp. der ganze letzte Abs.; Urt. d. FG Münster v. 29.5.1959 - I b 302-306/58 - EFG 1959 S. 349 f., hier S. 349 r. Sp. 1. Abs. in der Mitte und S. 350 l. Sp. 1., 2. und 3. Abs.; Urt. d. BFH v. 8.11.1960 - I 152/ 59 U - BStBl 1960 III S. 523 f., hier S. 524 r. Sp. 2. und 3. Abs.; Urt. d. FG Düsseldorf, Kammern in Köln, v. 28.2.1954 - VII 26-27/60 K - EFG 1964 S. 552 f., hier S. 553 l. Sp. 1. Abs.; Urt. d. BFH v. 28.2.1968 - I 260/64 - BFHE Bd. 92 S. 202 ff., hier S. 205 3. Abs.

10) Urt. d. FG Düsseldorf, Kammern in Köln, v. 28.2.1964 - VII 26-27/60 K - EFG 1964 S. 552 f., hier S. 553 l. Sp. 1. Abs., mit Verweisung auf das Urt. d. BFH v. 8.11.1960 - I 152/59 U - BStBl 1960 III S. 523 f. Ebenso Zülow-Henze-Schubert, Die Besteuerung der Genossenschaften, S. 144 unter Nr. 28.

11) Die §§ 33 - 33h GenG enthalten keine Bestimmungen in dieser Richtung.

der Bilanzierung als Rückstellung und der als Verbindlichkeit darin, daß Rückstellungen der Erfassung von Aufwendungen und Verlusten dienen, die am Bilanzstichtag dem Grunde, nicht aber der Höhe nach bekannt sind, während Verbindlichkeiten sowohl nach Höhe als auch dem Grunde feststehen müssen.

Da keine besonderen handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften für Genossenschaften bestehen, ist handelsrechtlich einmal die allgemein gültige Vorschrift des § 39 HGB zu beachten, wonach ein Kaufmann seine Schulden genau zu verzeichnen hat, andererseits sind die auch auf Genossenschaften anwendbaren Bestimmungen der §§ 151, 152 AktG zu berücksichtigen, die sich ausführlich mit den auf der Passivseite der Bilanz auszuweisenden Positionen auseinandersetzen.

Steuerrechtlich ist auf Verbindlichkeiten die ertragsteuerliche Bestimmung des § 6 Abs. 1 Ziff. 3 EStG anzuwenden. Danach ist der Ansatz der Verbindlichkeiten mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder mit dem Teilwert statthaft[12]. Im Normalfall ist das der Nennbetrag[13] der Verpflichtung, nach dem FG Münster sollen besondere Umstände aber zu einem anderen Ansatz führen können[14]. Das FG Münster schweigt

---

12) Herrmann-Heuer, EStG, § 6 Rdz. 100-101.

13) Das Urt. d. BFH v. 8.11.1960 - I 152/59 U - BStBl 1960 III S. 523 f., hier S. 524 r. Sp. am Anf. des 3. Abs., formuliert etwas anders: danach ist der Passivposten "grundsätzlich mit dem Betrag anzusetzen, den die Genossenschaft auf Grund des Beschlusses der Mitgliederversammlung kurze Zeit nach der Beschlußfassung ausschütten muß".

14) Urt. d. FG Münster v. 29.5.1959 - I b 302-306/58 - EFG 1959 S. 349 f., hier S. 350 l. Sp. 3. Abs., und das Urt. d. BFH v. 8.11.1960 - I 152/59 U - BStBl 1960 III S. 523 f., hier S. 524 r. Sp. 3. Abs. In diesen beiden Urteilen ist die zumindest theoretische Möglichkeit eines anderen Ansatzes aus dem Wort "grundsätzlich" zu entnehmen, das auf Ausnahmefälle mit anderen Ansatzwerten hinweist.

sich aber darüber aus, wann ein solcher besonderer Umstand vorliegt.

Der Unterschied zwischen der Passivierung als Rückstellung oder als Verbindlichkeit liegt darin, daß eine Rückstellung nicht das Bestehen einer rechtsverbindlichen klagbaren Verpflichtung voraussetzt[15]. Haben also weder Mitgliederversammlung noch Vorstand und Aufsichtsrat oder die Generalversammlung, sofern die Satzung letztere dazu ermächtigt, einen Warenrückvergütungs-Beschluß gefaßt, so daß die Genossen noch keinen klagbaren Anspruch gegen die Genossenschaft besitzen, dann kann die Genossenschaft dennoch eine Rückstellung für die zu erwartende Warenrückvergütung bilden. Unter Umständen muß die Höhe dieser Rückstellung geschätzt werden[16]. Es ist jedoch zu beachten, daß die Warenrückvergütung nur in der Abschlußbilanz des Wirtschaftsjahres passiviert werden darf, für das die Warenrückvergütung gewährt wird und zu dem sie wirtschaftlich gehört.

§ 7 Das Verbot einer übermäßigen Reservenbildung

Die Bildung von Reserven oder Rücklagen ist für alle am Wirtschaftsleben und damit am Wettbewerb teilnehmenden Unternehmen ein wichtiges Problem, das bei einer falschen Reservepolitik existenzgefährdende Bedeutung erlangen kann. Das gilt auch für die Reservenbildung genossenschaftlicher Unternehmen, bei denen die

15) Urt. d. BFH v. 20.11.1962 - I 242/61 U - BStBl 1963 III S. 113 f., hier S. 113 r. Sp. 1. Abs.
16) Urt. d. FG Stuttgart v. 3.7.1956 - I 975-976/54 - Wpg 1956 S. 502 f., hier S. 503 1. Sp. 2. Abs. unter 1.

Bildung von Reserven wegen des Bestehens steuerlicher Vergünstigungen zusätzliches Gewicht erlangt. Der Grund für dieses zusätzliche Gewicht liegt darin, daß die durch die steuerlichen Sonderregelungen begünstigten Genossenschaften[1] ihre Überschüsse ganz oder teilweise steuerfrei belassen und auf diesem Wege unversteuerte Reserven bilden können, während die nichtgenossenschaftlichen Konkurrenzunternehmen[2] ihre Überschüsse erst versteuern müssen. Das hat zur Folge, daß sie nur in erheblich geringerem Umfang expandieren können, wenn Gesetzgeber oder Rechtsprechung dieser wettbewerbsverzerrenden[3] Möglichkeit nicht wirtschaftlich vernünftige Schranken dadurch ziehen, daß sie den begünstigten Genossenschaften eine derartige Verwendung der unversteuerten Überschüsse verwehren.

---

1) Zu denken ist in erster Linie an die unter bestimmten, noch zu klärenden Voraussetzungen steuerfreien land- und forstwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften; siehe unten in §§ 10 ff . Der BFH hat seinen Standpunkt insbesondere am Beispiel der Molkereigenossenschaften dargelegt, und zwar in seinem bekannten Gutachten vom 8.9.1953 - I D 2/52 S - BStBl 1954 III S. 38 ff. Dieselbe Problematik besteht aber auch bei allen Genossenschaften, die Warenrückvergütungen als Betriebsausgaben abziehen können.

2) Im vom BFH erstatteten Gutachten waren das die privaten Molkerei- und Käsereivereinigungen, die in der Rechtsform eingetragener Vereine betrieben wurden.

3) Siehe die Ausführungen von Mahlmann, Genossenschaftsrecht und Wettbewerbsordnung, S. 151 ff., zur Frage des Einflusses der genossenschaftlichen Sonderstellung auf den Wettbewerb.

Um diese Schranken ging es in dem bereits erwähnten Gutachten und zwei weiteren BFH-Urteilen[4]. Für den BFH stellte sich bei jeder Lösung das grundlegende Problem, krasse Wettbewerbsverzerrungen zwischen genossenschaftlichen und anderen Unternehmen zu verhindern. Dieses Ziel war jedoch nicht zu erreichen, ohne daß fließende Grenzen bei jeder Schrankenziehung, die auch begrifflich erfolgen mußte, in Kauf zu nehmen waren.

Der BFH ging davon aus, daß es den Genossenschaften wie auch den anders organisierten Gesellschaften freigestellt sein müsse, darüber zu entscheiden, inwieweit sie erwirtschaftete Überschüsse ausschütten oder zur freiwilligen Reserven- bzw. Eigenkapitalbildung[5] verwenden. Diese grundsätzliche Entscheidungsfreiheit, die Geschicke des Unternehmens mittels einer frei gestaltbaren Ausschüttungs- bzw. Reservenpolitik zu bestimmen, erfahre jedoch bei den Genossenschaften eine Einschränkung, die letztlich aus dem Sinn und Zweck des Instituts der Warenrückvergütung und der sie normierenden steuer-

---

4) Urt. d. BFH v. 4.4.1952 - I 32/51 U - BStBl 1952 III S. 155 ff., hier S. 156 r. Sp. 3. Abs. a. Anf.; Urt. d. BFH v. 1.2.1966 - I 275/62 - BStBl 1966 III S. 321 ff., hier S. 322 r. Sp. 4. Abs. Diese beiden Urteile des BFH befassen sich im Gegensatz zum BFH-Gutachten in den Urteilsgründen nur beiläufig mit der hier erörterten Frage und stellen keine wichtigen, allgemein zu beachtenden Leitsätze auf.

5) Vgl. das Urt. d. BFH v. 1.2.1966 - I 275/62 - BStBl 1966 III S. 321 ff., hier S. 322 l. Sp. 4. Abs., unter Verweisung auf das Gutachten des BFH v.8.9.1953 - I D 2/52 S - BStBl 1954 III S. 38 ff. In diesem Zusammenhang sind mit freiwilliger Reserven- bzw. Eigenkapitalbildung nur diejenigen erwirtschafteten Beträge gemeint, die nicht auf Grund Gesetzes oder von Satzungsbestimmungen zur Schaffung von Eigenkapital bzw. Bildung von Reserven verwendet werden müssen, sondern nur solche, deren freiwillige Verwendung in Frage steht.

lichen Rechtsvorschrift des § 35 KStDV herzuleiten sei.

Mit dieser Einschränkung der Reservenbildung und dem damit verbundenen Spannungsverhältnis zwischen einer von den Unternehmensorganen frei bestimmbaren Reserven- bzw. Eigenkapitalpolitik und dem Sinn und Zweck der die Genossenschaften begünstigenden Steuernormen hat sich der BFH nachhaltig nur in dem bereits erwähnten Gutachten vom 8. September 1953 beschäftigt[6]. Die Gedanken, die er dabei entwickelt hat, sind für die Rechtsprechung hinsichtlich wesentlicher Fragen zur Besteuerung der Genossenschaften von erheblicher Bedeutung gewesen, da der BFH bisher nur in diesem Gutachten zu solch wichtigen Fragen wie der erlaubten Größe von Genossenschaften und den Möglichkeiten der Wettbewerbsverzerrung durch Steuervergünstigungen aus steuerrechtlicher Sicht Stellung genommen hat. Der BFH und die Finanzgerichte haben sich in allen Urteilen zur genossenschaftlichen Besteuerung einer Stellungnahme zu diesen zugegebenermaßen schwierigen Fragen enthalten.

In diesem Zusammenhang ist es zunächst notwendig, auf den Sinn und Zweck der einzelnen Steuervergünstigungen[7] einzugehen. Der BFH sieht in der steuerlichen

---

6) Gutachten d. BFH v. 8.9.1953 - I D 2/52 S - BStBl 1954 III S. 36 ff.

7) Hier interessieren besonders § 31 Abs. 1 Ziff. 2 KStDV (mit dem für diese Vorschrift wichtigsten Tatbestandsmerkmal der "Bearbeitung oder Verwertung im Bereich der Landwirtschaft"), § 19 Abs. 2b KStG und § 35 KStDV.

Andersstellung[8] der Genossenschaften hauptsächlich eine Hebung der Konkurrenzfähigkeit[9]. Insbesondere der im Gutachten im Vordergrund stehende § 33 Buchstabe b KStDV[10] hat das volkswirtschaftliche Ziel, den bäuerlichen Kleinbetrieb im und durch den Genossenschaftsverband zu stärken und durch die Nichtanwendung der für Kapitalgesellschaften typischen doppelten steuerlichen Belastung auch steuerlich wettbewerbsfähiger zu machen. Die Vermeidung der Besteuerung von Genossenschaft und Genossen darf nach Ansicht des BFH jedoch nicht dazu führen, daß die genossenschaftlichen Gewinne oder Ersparnisse[11] gänzlich steuerfrei bleiben. Auch die Genossenschaften sollen das Erwirtschaftete den Mitgliedern größtenteils entweder in Form von Gewinnausschüttungen oder Warenrückvergütungen zufließen lassen. Folge dieser Auffassung des BFH ist, daß die Überschüsse jedenfalls nicht in erheblichem Umfang von der Genossenschaft einbehalten und in den Betrieb investiert werden dürfen.

---

8) Dieser neutrale Ausdruck soll hier verwendet werden, weil trotz eindeutiger Steuersatz-Vorteile nicht verkannt werden darf, daß die im KStG und in der KStDV normierten Steuervergünstigungen wegen des mit ihnen verbundenen engeren Handlungsspielraums, wegen der Nichtgewährung des bei Kapitalgesellschaften geringeren Steuersatzes für ausgeschüttete Gewinne und wegen der notwendig einhergehenden Einschränkungen der wirtschaftlichen Ziele der Genossenschaften im Vergleich zu den Kapitalgesellschaften von vielen Genossenschaftspraktikern eher als nachteilig empfunden werden.

9) So das Gutachten des BFH v. 8.9.1953 - I D 2/52 S - BStBl 1954 III S. 38 ff., hier S. 40 r. Sp. 3. Abs. a. Anf.

10) Heute § 31 Abs. 1 Ziff. 2 KStDV.

11) Vgl. zu dem im Dogmatischen liegenden Begriffsstreit, ob das, was die Genossenschaften erwirtschaften, Gewinne oder Ersparnisse sind, die Ausführungen zum Charakter der Warenrückvergütung oben in § 1, S. 6 ff.

Eine andere Betrachtungsweise würde zu dem Ergebnis führen, daß die Genossenschaften im Gegensatz zu ihren Wettbewerbern am Markt mit steuerfrei gebliebenen Mitteln ihre betrieblichen Anlagen erweitern und modernisieren könnten, ein nicht zu unterschätzender Wettbewerbsvorteil[12]. In einem anderen Urteil[13] untermauert der BFH diesen Standpunkt: Sollte eine Genossenschaft die erwirtschafteten Überschüsse für Betriebsinvestitionen benötigen, so könne sie Kapital z. B. durch Darlehen oder sonst wirtschaftlich vernünftige Schuldaufnahmen und die Ausgabe neuer Anteile beschaffen[14]. Der BFH lehnt dagegen entschieden die Möglichkeit ab, daß die Genossenschaften die steuerliche Befreiung der Warenrückvergütung in Anspruch nehmen und die an die Genossen auszukehrenden Warenrückvergütungs-Beträge ohne Schuldverpflichtung thesaurieren können. Das widerspreche eindeutig und unzweifelhaft der ratio legis.

---

12) Vgl. die Ausführungen des Gutachtens d. BFH v. 8.9.1953, a.a.O., hier S. 40 r. Sp. der ganze 3. Abs. Für den Bereich der Kreditgenossenschaften hat der BFH in seinem Urt. v. 4.4.1952 - I 32/51 U - BStBl 1952 III S. 155 ff., hier S. 156 r. Sp. 3. Abs. a. Anf., ähnlich entschieden: "Warenrückvergütungen sollen an die Mitglieder zur Verwendung in ihrem Betrieb zurückfließen. Sie werden zu diesem Zweck von der Körperschaftsteuer freigelassen. Sie sollen aber nicht den Grundstock für die Schaffung eines erheblichen, einer bankmäßigen Tätigkeit entsprechenden eigenen Kapitals bilden".

13) Urt. d. BFH v. 1.2.1966 - I 275/62 - BStBl 1966 III S. 321 ff., hier S. 322 r. Sp. 4. Abs.

14) Vgl. auch die Ausführungen in § 8 , die sich mit diesen Fragen auseinandersetzen.

Es ist also festzuhalten, daß die Genossenschaften nach ständiger Rechtsprechung ihre steuerfrei belassenen Überschüsse nicht in erheblichem Umfang zur Betriebserweiterung verwenden und damit dem Anlagevermögen dauernd widmen dürfen[15], da ein solches Verhalten eindeutig Ausdruck der Zielsetzung von Kapitalgesellschaften ist[16].

Zwar bestehen nach Meinung des BFH keine Bedenken gegen eine Reservenbildung durch die Genossenschaft, soweit sie auf gesetzlicher oder satzungsmäßiger Verpflichtung beruht[17]. Als Beispiel für eine unzulässig hohe Reservenbildung greift der BFH expressis verbis den Fall heraus, daß die Reserven gegenüber den Genossenschafsanteilen stark überhöht sind und auf Dauer als Anlagevermögen investiert wurden. Der BFH zeigt in diesem Zusammenhang die theoretische Möglichkeit auf, daß ein kleiner Personenkreis, der sich in dem Ziel einig ist, nicht auf die Auszahlung der Überschüsse zu drängen, die Rechtsform der Genossenschaft dazu benutzen könne, die betrieblichen Anlagen steuerfrei zu schaffen, und dennoch echt kapitalistische Ziele wie Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung verfolgen könne. Dieser Weg sei aber gemäß § 6 StAnpG nicht statthaft und ziehe

---

15) Gutachten d. BFH v. 8.9.1953, a.a.O., Leitsatz 3; ebenso das Urt. d. FG Münster v. 19.7.1960 - V-IIb 611/59 - EFG 1960 S. 462 ff., hier S. 464 1. Sp. 3. Abs. in der Mitte (mit Bezugnahme auf das BFH-Gutachten).

16) Gutachten d. BFH v. 8.9.1953, a.a.O., hier S. 41 1. Sp. 2. Abs.

17) Der BFH nennt im Gutachten v. 8.9.1953, a.a.O., S. 41 1. Sp. 3. Abs., den § 7 Ziff. 4 GenG als Beispiel.

den Verlust der Steuervergünstigungen nach sich[18].

Dem BFH könnte wegen dieses Standpunktes vorgeworfen werden, er hemme damit die Modernisierung und den technischen Fortschritt der genossenschaftlichen Betriebe. Dieser Gegenmeinung ist er vorbeugend im Gutachten selbst schon entgegengetreten: Sinn und Zweck der Steuervergünstigung sei gerade die technische und wirtschaftliche Förderung der kleineren Betriebe, die - auf sich selber gestellt - den Konkurrenzkampf nicht durchstehen könnten. Die Förderung dürfe aber, und das scheint das zwar nicht direkt ausgesprochene, aber entscheidende Ergebnis des Gutachtens zu sein, nicht so weit gehen, daß gravierende Wettbewerbsnachteile der anderen im Konkurrenzkampf befindlichen Unternehmen die Folge sind. Der BFH will zwar die Genossenschaften fördern und gefördert wissen, die steuerliche Förderung dürfe aber das Pendel nicht so weit ausschlagen lassen, daß durch die Ermöglichung steuerfrei zu bildenden genossenschaftlichen Anlagevermögens der Wettbewerb unerträglich verzerrt wird.

Stark beachtet muß in diesem Zusammenhang die Aussage des BFH werden, daß weder Größe noch Umsätze der Genossenschaft geeignete Anknüpfungspunkte für eine Versagung der genossenschaftlichen Steuervergünstigungen sind. Die Höhe der Umsätze vermag deshalb keinen Abgrenzungsmaßstab zwischen steuerbegünstigten und nichtbegünstigten Genossenschaften zu geben, weil die Umsätze einmal von der Mitgliederzahl und zum anderen von

---

18) Im begutachteten Fall wurde ein solches Verhalten der Molkereigenossenschaft als eine Tätigkeit angesehen, die den Bereich der Landwirtschaft überschreitet (§ 31 Abs. 1 Ziff. 2 KStDV) und demgemäß die Steuerpflicht zur Folge hat. Siehe dazu unten in § 12 die Ausführungen zum Tatbestandsmerkmal "Bereich der Land- und Forstwirtschaft".

der Größe und Modernität der Produktionsmittel abhängen, also von zwei Faktoren, die die Größe der Genossenschaft gerade entscheidend bedingen.

Die Größe der Genossenschaft wiederum habe keinen Einfluß auf die Gewährung oder Nichtgewährung der Steuervergünstigungen, da der Gesetzgeber in dieser Hinsicht keine Grenzen aufgestellt habe und nach Meinung des BFH auch keine Grenzen in dieser Richtung aufstellen wollte. Er trage damit der in manchen Wirtschaftszweigen bestehenden Konzentrationsneigung Rechnung, von der sich auch die genossenschaftlichen Unternehmen nicht ausnehmen könnten, wenn es die wirtschaftlichen Erfordernisse geböten[19]. Auf keinen Fall mache die Größe einer Genossenschaft diese automatisch zu einer Körperschaft, die genossenschaftlichen Zielsetzungen zuwiderlaufe.

Ob der BFH mit diesen Erörterungen die Probleme, die sich aus der Größe eines am Wirtschaftsverkehr teilnehmenden Unternehmens ergeben, wirklich erhellt, ist nicht nur anzuzweifeln, sondern zu verneinen, da die Größe eines Unternehmens die kartell- oder wettbewerbsrechtlich wünschenswerten Grenzen einer Unternehmenskonzentration berühren kann, deren Überschreitung allen, auch den kooperativen Unternehmensformen, verwehrt bleiben muß. Auch die Notwendigkeiten, Eigenkapital und Reserven zu bilden, sind neben anderen Faktoren von der Größe des Wirtschaftsbetriebes abhängig und können erhebliche wettbewerbliche Auswirkungen haben. Diese Gesichtspunkte, die nur einen Hin-

19) Vgl. die Ausführungen in dem Gutachten des BFH v. 8.9.1953, a.a.O., hier S. 40 l. Sp. letzter Abs. und r. Sp. 1. Abs.

weis auf die mit der Unternehmensgröße verbundenen Probleme darstellen, sind von der höchstrichterlichen Steuerrechtsprechung bisher bedauerlicherweise weder erwähnt noch auf ihre steuerrechtliche Bedeutung hin untersucht worden, obwohl Gelegenheiten und Gründe hinreichend bestanden haben. Es bleibt zu hoffen, daß diese Probleme zur Abrundung des steuerrichterlichen Standpunktes in einem künftigen Urteil oder Gutachten des BFH zur Sprache kommen werden, wenn sie entscheidungserheblich sind.

4. Abschnitt: Die Leistung der Warenrückvergütung

In dem Abschnitt über die Festsetzung der Warenrückvergütung wurde bereits das Spannungsverhältnis deutlich, das zwischen dem Interesse der Genossenschaften an einer ausreichenden Liquidität und Thesaurierung ihrer Überschüsse und dem Interesse der einzelnen Genossen an Gewinnausschüttung oder Verteilung von Warenrückvergütungen besteht. Dieses entgegengesetzte Interesse führte dazu, daß mehrere Erscheinungsformen, in denen die Leistung der Warenrückvergütung an die Genossen erbracht wurde, entwickelt wurden, um beiden Seiten gerecht zu werden. Die genossenschaftlichen Organe hatten dabei die sie bindenden steuerlichen Vorschriften zu beachten, von denen hier besonders der § 35 Abs. 1 Satz 1 KStDV mit dem zentralen Begriff der "Bezahltheit" von Bedeutung ist.

§ 8 Der Begriff "bezahlt" im Sinne des § 35 Abs. 1 Satz 1 KStDV

§ 35 Abs. 2 Satz 2 KStDV legt fest, daß WarenrÜckvergÜtungen an Genossen als Betriebsausgaben gelten. Folge davon ist, daß die Genossenschaften in dem ihnen von dieser Vorschrift zugewiesenen Rahmen[1] eine Gewinnminderungsmöglichkeit haben, während die WarenrÜckvergÜtung bei den Mitgliedern eine steuerbare Einnahme darstellt. Damit diese steuerlichen Auswirkungen eintreten können, muß eine Vermögensverschiebung zwischen der Genossenschaft und den Genossen stattgefunden haben. Dieser Notwendigkeit trägt § 35 Abs. 1 Satz 1 KStDV Rechnung, wenn er bestimmt, daß WarenrÜckvergÜtungen "bezahlt" sein mÜssen. Bereits an der Wahl dieses Begriffs durch den Verordnungsgeber ist Kritik zu Üben, denn er hätte ohne weiteres durch den Begriff "geleistet" ersetzt werden können. Die Verwendung dieses Begriffs hätte den Vorzug gehabt, daß der Verordnungsgeber konsequenter die im steuerlichen Bereich bereits gebrauchte Terminologie beachtet hätte.

Direkter AnknÜpfungspunkt fÜr diesen Gedanken ist § 11 EStG, der den Zufluß bzw. Abfluß von Einnahmen und Ausgaben regelt. In Absatz 2 Satz 1 dieser allgemein verbindlichen Vorschrift wird der Terminus "geleistet" verwandt; auch der in dieser Vorschrift angesprochene Zusammenhang, "Ausgaben sind fÜr das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind", trifft den vorliegenden Fall. DarÜber hinaus ist der Leistungsbegriff ein im rechtlichen Bereich häufig verwandter Begriff, der nicht ohne Not durch Verwendung

---

1) Siehe § 35 Abs. 2 Satz 2 KStDV und die AusfÜhrungen zu diesem Rahmen oben in den §§ 3 und 4.

ähnlicher Begriffe aufgegeben werden sollte. Es ist jedoch erstaunlich, daß keines der mit diesem Tatbestandsmerkmal befaßten Urteile auf diesen naheliegenden Schluß gekommen ist; man kann dies als Anzeichen dafür werten, daß die im Steuerrecht nicht immer saubere Systematik der vom Gesetz- bzw. Verordnungsgeber verwandten Rechtsbegriffe von der Rechtsprechung manchmal zu unkritisch hingenommen wird. Die Bezahlung im Sinne des § 35 Abs. 1 Satz 1 KStDV ist demnach nichts anderes als die Leistung im Sinne des § 11 EStG. Dabei hatte zunächst innerhalb der Rechtsprechung Streit über die Rechtswirksamkeit dieser Bestimmung bestanden[2]. Der BFH[3] vertrat damals die Auffassung, daß das Tatbestandsmerkmal der "Bezahlung" eine Einschränkung des im Einkommensteuergesetz festgelegten Begriffs der Betriebsausgabe sei und wegen der fehlenden rechtlichen Grundlage - es fehle die gesetzliche Ermächtigung für den Verordnungsgeber - rechtsunwirksam sei[4]. Dieser Meinung war das FG Münster mit

---

2) Dieser Streit war jedoch auf die Rechtswirksamkeit des § 36 Abs. 1 Satz 1 KStDV 1949 und der zeitlich folgenden KStDVen beschränkt. Seit der Neuregelung des § 23 KStG 1955 in Verbindung mit § 35 KStDV 1955 hatte sich der Streitfall erledigt.

3) Urt. d. BFH v. 25.8.1953 - I 38/53 U - BStBl 1954 III S. 36 ff., hier Leitsatz 4 des Urteils; ebenso das Urt. d. FG Stuttgart v. 3.7.1956 - I 975-976/54 - Wpg 1956 S. 502 f., hier S. 503 r. Sp. 2. Abs., mit Hinweis auf weitere BFH-Urteile, die auf das vorgenannte BFH-Urteil Bezug genommen hatten.

4) Vgl. auch die detaillierten Ausführungen des BFH in seinem Urt. v. 25.8.1953, a.a.O., hier S. 37 r. Sp. unter II und S. 38 l. und r. Sp.

Nachdruck entgegengetreten[5]. Welcher Meinung der Vorzug gegeben werden sollte, kann hier dahingestellt bleiben, da - wie erwähnt - der Streit seit dem 1. Januar 1955 durch die Neufassung der Rechtsvorschriften hinfällig geworden ist.

Entscheidendes Merkmal der synonym zu verstehenden Rechtsbegriffe "Bezahlung" und "Leistung" ist der Abfluß der Warenrückvergütung aus dem Vermögen der Genossenschaft und der Zufluß der Rückvergütungsbeträge bei den einzelnen Genossen. Die Genossenschaft muß also nachweislich entreichert werden, während die abgeflossenen Beträge ebenso eindeutig feststellbar in den Herrschaftsbereich des Empfängers, nämlich der Mitglieder, gelangt sein müssen. Wegen der vielfältigen wirtschaftlichen Möglichkeiten, diese Vermögensverschiebung von der Genossenschaft auf die Mitglieder zu gestalten, mußte die Rechtsprechung häufig prüfen, ob bei der konkreten Art der Übertragung der Warenrückvergütungsbeträge tatsächlich etwas zugeflossen oder abgeflossen war.

Das wurde in der Regel angenommen, wenn der auszukehrende Warenrückvergütungsbetrag in bar "bezahlt" worden war. Diese Form des Abfließens bzw. Zufließens ist aber in der Praxis selten und in einer Zeit des stetig anwachsenden bargeldlosen Zahlungsverkehrs zu aufwendig, umständlich und unzeitgemäß.

---

5) Urt. d. FG Münster v. 19.7.1960 - V-IIb 611/59 - EFG 1960 S. 462 ff., hier der 1. Leitsatz des Urteils und die Ausführungen auf S. 463 und S. 464 1. Sp. 1. und 2. Abs.

Demzufolge hat der BFH nicht nur bei Barauszahlung, sondern auch bei der Gutschrift eines Betrages auf einem laufenden Konto der Genossen[6] und bei der Aufrechnung von Forderungen[7] die für die "Bezahlung" bzw. "Leistung" notwendige Vermögensverschiebung mit der Begründung bejaht, in diesen Fällen fließe der geschuldete Betrag bei der Genossenschaft ab und gelange in den Herrschaftsbereich der Mitglieder[8].

Für den Fall, daß die Genossenschaft, die einen Anspruch gegen die Genossen auf Volleinzahlung des Geschäftsanteils hat, diesen Anspruch mit Ansprüchen der Genossen auf Gewinn (Warendividende), nicht Warenrückvergütung, verrechnen will, gibt § 19 Abs. 1 Satz 2 GenG eine gesetzliche Regelung, aus der sich die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit einer solchen Verrechnung von auf dem Mitgliedschaftsverhältnis beruhenden Forderungen ergibt. Nach § 19 Abs. 1 Satz 2 GenG findet grundsätzlich eine Zuschreibung des Gewinns auf das Geschäftsguthaben eines jeden Genossen statt, bis der volle Geschäftsanteil erreicht ist.

Dasselbe muß auch für die Aufrechnung mit Ansprüchen der Genossen auf Warenrückvergütungen gelten, da diese

---

6) Herrmann-Heuer, EStG, § 11 Anm. 5 S. E 6 2. und 3. Abs.: "Was einem Steuerpflichtigen zugeflossen ist, bestimmt sich regelmäßig nach den t a t s ä c h l i c h e n V o r g ä n g e n ..." "Es ist gleichgültig, ob die Einnahme dem Steuerpflichtigen unmittelbar (in Geld- oder Sachwerten) oder einem Konto, über das er frei verfügen kann, zugegangen ist".

7) Vgl. die Differenzierungen bei Herrmann-Heuer, EStG, § 11 Anm. 6a unter "Aufrechnung".

8) Urt. d. BFH v. 1.2.1966 - I 275/62 - BStBl 1966 III S. 321 ff., hier S. 322 l. Sp. ganz unten.

ebenfalls auf dem Mitgliedschaftsverhältnis. Darüber hinaus kann die Genossenschaft jederzeit mit nichtmitgliedschaftlichen Gegenforderungen dieses Genossen aufrechnen[9].

In allen diesen Fällen erlischt nämlich nach Ansicht des BFH[10] eine zuvor bestehende Forderung der Genossenschaft gegen den Genossen, was ein der Barauszahlung ähnlicher Entreicherungsvorgang sei. Ähnlich oder vergleichbar seien die Aufrechnung und die Barauszahlung deshalb, weil die Auszahlung bürgerlich-rechtlich Erfüllung bedeutet und ebenso wie die Aufrechnung, die Erfüllungsersatz ist, zum Erlöschen des Anspruchs, also auch des Anspruchs auf Warenrückvergütung, führt. Nichts anderes sei die Gutschrift des Warenrückvergütungsbetrages auf noch nicht voll eingezahlte Geschäftsanteile zu beurteilen, ein auf dem gesellschaftsrechtlichen Verhältnis beruhender Aufrechnungsfall, da durch die Gutschrift der Anspruch der Genossenschaft auf weitere Auffüllung des Geschäftsanteils in Höhe des gutgeschriebenen Betrages erlösche.

Gleichgültig sei, ob sich die Verpflichtung zur Zahlung des rechtlichen, bereits rechtswirksam gezeichneten Geschäftsanteils auf die Beitrittserklärung oder eine später beschlossene Erhöhung des Geschäftsanteils stütze[11]. Dasselbe gelte für den Fall der wei-

---

9) So auch Zülow-Henze-Schubert, Die Besteuerung der Genossenschaften, S. 142 3. Abs. unter Hinweis auf das Urt. d. FG Düsseldorf v. 28.2.1964 - VII 26-27/60 K - EFG 1964 S. 552.

10) Urt. d. BFH v. 1.2.1966 - I 275/62 - BStBl 1966 III S. 321 ff., hier S. 322 1. Sp. ganz unten.

11) Siehe auch das Urt. d. FG Düsseldorf, Kammern in Köln, v. 28.2.1964 - VII 26-27/60 K - EFG 1964 S. 552 f., hier S. 553 1. Sp. 5. Abs., mit Verweisung auf das Gutachten d. BFH v. 8.9.1953, a.a.O., und das Urt. d. FG Münster v. 19.7.1970, a.a.O.

teren Anteilszeichnung, wenn die Verpflichtung zur Anteilszeichnung nicht von der Überschußerzielung abhängig gemacht werde, sondern sich z. B. aus der konkreten wirtschaftlichen Lage der Genossenschaft oder aus sonstigen Gründen ergebe. Eine allgemeine Satzungsvorschrift oder ein allgemeiner Beschluß der Verwaltungsorgane, die Mitglieder mit ihren Warenrückvergütungs-Beträgen zumindest teilweise zur Zeichnung neuer Geschäftsanteile zu verpflichten, widerspreche dagegen dem von der Rechtsprechung aufgestellten Erfordernis der freien Verfügbarkeit und nehme den auf diese Weise gebundenen Beträgen den Charakter der steuerlich abziehbaren Warenrückvergütung.

Die Rechtsprechung[12)] hat in allen übrigen Fällen maßgeblich darauf abgestellt, ob den Genossen tatsächlich die freie Verfügbarkeit über den Warenrückvergütungs-Betrag eingeräumt wurde.

Bei der "freien Verfügbarkeit" handelt es sich um nichts anderes als den im Zivilrecht (Sachenrecht) als

---

12) Urt. d. FG Hannover v. 4.3.1955 - III 372/54 - DStZ (B) 1955 S. 529 f., hier S. 529 r. Sp. 1. Abs. der Urteilsbegründung;
Urt. d. FG Hannover v. 7.3.1957 - III Kö 53/56 - EFG 1957 S. 242 f., hier S. 242 r. Sp. 1. Abs. der Urteilsbegründung; Urt. d. FG Münster v. 19.7.1960 - V-IIb 611/59 - EFG 1960 S. 462 ff., hier S. 464 1. Sp. 3. Abs. a. E.;
Urt. d. FG Düsseldorf, Kammern in Köln, v. 28.2.1964 - VII 26-27/60 K - EFG 1964 S. 552 f., hier S. 552 1. bis 3. Leitsatz und S. 553 1. Sp. 4. Abs.;
Urt. d. BFH v. 28.2.1968 - I 260/64 - BFHE Bd. 92 S. 202 ff., hier der Leitsatz des Urteils und die Ausführungen auf S. 204 oben.

als "unbeschränkte Verfügungsmacht" bekannten Terminus[13]. Rechtlicher Inhalt der "freien Verfügbarkeit" ist die eigentümergleiche Befugnis des Verfügungsberechtigten, nach Belieben über den Warenrückvergütungs-Betrag und seine weitere Verwendung bestimmen zu können. Wenn die freie Verfügbarkeit aber als so weitgehend verstanden wird, deckt sie sich mit der unbeschränkten Verfügungsmacht des Eigentümers oder Verfügungsberechtigten im Bürgerlichen Recht.

Die "freie Verfügbarkeit" der Warenrückvergütung ist für den Genossen jedenfalls dann nicht gegeben, wenn der an die Genossen zu "bezahlende" Betrag z. B. auf einem Sperrkonto bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben wird, ohne daß der Genosse zugestimmt hatte, und er als Warenrückvergütungs-Empfänger zeitlich begrenzt noch nicht über den Betrag verfügen darf[14].

Zivilrechtlich stellt sich die Einzahlung des Betrages auf das Sperrkonto - wie bei Einzahlungen auf jedes andere Konto auch - als eine Darlehenshingabe an das kontoführende Kreditinstitut dar. Bei einem Sperrkonto sind dabei zusätzliche Vereinbarungen über Kündigung und Auszahlung der auf dem Konto gutgeschriebenen Beträge getroffen. Sobald eine solche Möglichkeit besteht, die Auszahlung von der Beachtung einer Kündi-

---

13) Siehe auch den Standpunkt des Finanzamts in dem Tatbestand zum Urt. d. BFH v. 23.11.1954 - I 139/53 - DStZ (B) 1955 S. 230 f., hier S. 230 r. Sp. 2. Abs. des Tatbestandes.

14) Urt. d. FG Münster v. 19.7.1960 - V-IIb 611/59 - EFG 1960 S. 462 ff., hier S. 464 l. Sp. 3. Abs. a. E.: "Andere Gutschriften gelten nur dann als Zahlung, wenn die Mitglieder darüber jederzeit nach eigenem Ermessen verfügen können".

gungsfrist oder anderer Bedingungen abhängig zu machen, ist tatsächlich und rechtlich die Verfügbarkeit des Betrages durch das Mitglied eingeschränkt.

Der Unterschied zu der Umwandlung eines Warenrückvergütungsbetrages in ein Darlehen an die Genossenschaft liegt darin, daß die Darlehensempfänger verschiedene Rechtssubjekte sind, hier das Kreditinstitut, im anderen Fall die Genossenschaft. Eine andere zivilrechtliche Behandlung jeder Form von Darlehenshingabe[15] ist konsequenterweise nur dann gerechtfertigt, wenn das Einverständnis der Genossen fehlt, hier also der Betrag gegen den Willen oder zumindest ohne Zustimmung der Genossen auf das Sperrkonto eingezahlt wird. Dasselbe muß gelten, wenn das "Sperrkonto" nicht bei einem beliebigen Kreditinstitut, sondern bei der die Warenrückvergütung selber auskehrenden Genossenschaft geführt wird, das auszuschüttende Kapital also im genossenschaftlichen Unternehmensbereich verbleibt. Zivilrechtlich ist dieser Vorgang nur dadurch vom ersten Sperrkonto-Fall verschieden, daß der Darlehensnehmer nicht das Kreditinstitut, sondern die Genossenschaft ist. Die wesentlichen vertraglichen Punkte, d. h. hier die vertraglichen Verfügungsbeschränkungen, die in den besonderen Vereinbarungen über Kündigung und Rückzahlungsmodalitäten zum Ausdruck gelangen, unterscheiden sich nicht.

---

15) Siehe dazu die Ausführungen über die Behandlung der vertraglich vereinbarten freiwilligen Darlehenshingabe unten auf S. 133 ff.

Da aber bei jeder Darlehenshingabe übereinstimmende, freiwillige Willenserklärungen der Vertragspartner vorliegen müssen, ist das von der Rechtsprechung für die vertraglich vereinbarte Darlehensgewährung durch die einzelnen Genossen in den Vordergrund gestellte Merkmal der Freiwilligkeit kein taugliches Abgrenzungskriterium gegenüber anderen Darlehensgewährungen, wie es die Zahlung auf Sperrkonten darstellt. Denn auch bei den auf Sperrkonten eingezahlten WarenrückvergütungsBeträgen wird die Leistung in der Regel mit der Zustimmung der Genossen erfolgen. Zivilrechtlich besteht bei beiden Formen des Abfließens und des erneuten Zufließens kein Unterschied, zumal auch bei gewöhnlichen Vertragsdarlehen zwischen den Vertragspartnern Vereinbarungen über Laufzeit, Kündigung und Rückzahlung getroffen werden. Grund zu einer unterschiedlichen Behandlung besteht zivilrechtlich nur dann, wenn die Genossen an der Verwendung der Warenrückvergütungsbeträge unbeteiligt bleiben. Dann liegen mangels rechtsverbindlicher Willenserklärungen der Genossen in deren Verhältnis zur Genossenschaft keine Darlehen vor. Das gilt für alle Fälle, in denen die Warenrückvergütung ganz oder teilweise ohne Zustimmung der Genossen auf ein Sperrkonto eines Kreditinstituts oder einer Genossenschaft gezahlt oder als umgewandeltes "vertragliches" Darlehen einbehalten werden.

In diesen Fällen wird den Genossen nicht die freie Verfügbarkeit eingeräumt. Die "ausgeschütteten" Beträge stellen dann keine Warenrückvergütung dar, sie sind nicht als Betriebsausgaben, sondern als Gewinn der Genossenschaft zu behandeln. An diesem Ergebnis ändert

auch die Bezeichnung nichts, unter der die Beträge in den Genossenschaftsbüchern geführt werden. Entscheidend ist steuerrechtlich nur, daß die zu verteilenden Beträge ohne Zustimmung der Genossen, damit auch wirtschaftlich und tatsächlich, einbehalten werden, ohne daß die Genossenschaft zu einer Beschränkung der freien Verfügbarkeit der Genossen berechtigt war[16].

Als Musterbeispiel freier Verfügbarkeit über die Warenrückvergütung[17] wird von der Rechtsprechung der Fall angesehen, daß die Mitglieder der Genossenschaft die Warenrückvergütungen oder bestimmte Teilbeträge davon als Darlehen - und zwar durch förmlichen Abschluß von Darlehensverträgen - zur Verfügung stellen[18]. Die vertragliche Umwandlung zur Ausschüttung vorgesehener Warenrückvergütungsbeträge in Darlehen widerspreche nicht dem Zweck der Warenrückvergütung, da es der Genossenschaft und ihren Mitgliedern überlassen bleiben müsse,

---

16) Siehe das Urt. d. FG Düsseldorf, Kammern in Köln, v. 28.2.1964 - VII 26-27/60 K - EFG 1964 S. 552 f., hier S. 553 l. Sp. 4. Abs.

17) Übrigens gilt das Erfordernis der "freien Verfügbarkeit" in gleichem Maße für die Ausschüttungen an Nichtmitglieder, die mit Rücksicht auf das eventuelle Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht anders behandelt werden dürfen als die Mitglieder. Daß das Merkmal der "freien Verfügbarkeit" auch für Nichtgenossen gilt, ergibt sich z. B. aus dem Urt. d. BFH v. 18.12.1963 - I 187/62 U - BStBl 1964 III S. 211 f., hier S. 211 r. Sp. ganz unten und S. 212 l. Sp. ganz oben.

18) Vgl. das Urt. d. FG Hannover v. 7.3.1957 - III Kö 53/56 - EFG 1957 S. 242 f., hier S. 242 r. Sp. 1. Abs. der Urteilsbegründung, unter Berufung auf das Gutachten d. BFH v. 8.9.1953 - I D 2/52 S - BStBl 1954 III S. 38 ff. Siehe auch das Urt. d. FG Hannover v. 4.3.1955 - III 372/54 - DStZ (B) 1955 S. 529 f., hier S. 529 r. Sp. a. Anf. der Urteilsbegründung und der 1. Leitsatz.

inwieweit sie diesbezügliche Vereinbarungen träfen, um einem Finanzierungsbedarf der Genossenschaft Rechnung zu tragen.

Hier handelt es sich um den in der Praxis wohl wichtigsten Fall der Rückübertragung von Warenrückvergütungsbeträgen an die Genossenschaft. Diese Umwandlung zur Ausschüttung bestimmter Beträge in Darlehen hält die Rechtsprechung vom Sinn und Zweck der Warenrückvergütung her für unbedenklich. Eine solche Umwandlung rechtfertige nicht die Annahme verdeckten Eigenkapitals[19]. In Anbetracht der Tatsache, daß die Genossenschaften mit den ihnen darlehensweise überlassenen Geldern ebenso weiterarbeiten können wie mit einbehaltenem Gewinn, ist diese Feststellung der Rechtsprechung vom wirtschaftlichen Ergebnis her zumindest für die Fälle nicht überzeugend, in denen die Darlehen der Genossenschaft zu besonders günstigen Bedingungen überlassen werden.

Im Falle darlehensweiser Überlassung von Warenrückvergütungs-Beträgen ist das Tatbestandsmerkmal "Leistung" bzw. - um am Wortlaut der Vorschrift des § 35 Abs. 1 Satz 1 KStDV zu bleiben - "Bezahlung" aber erst unter besonderen Voraussetzungen erfüllt. Das FG München[20] sieht es als wesentliches Erfordernis der Wirksamkeit eines solchen Darlehensvertrages an, daß jedem einzelnen Genossen die freie Entscheidung verbleibt, ob er den Darlehensvertrag abschließen will oder nicht. Mehrheitsbeschlüsse der Genossen dahingehend, daß Warenrückvergütungen als Darlehen im Bereich

---

19) Siehe die beiden in § 8 Fußnote 18 angeführten Urteile des FG Hannover.
20) Urt. d. FG München v. 19.8.1964 - II 13-14/64 - EFG 1965 S. 190, hier die 1. Sp. 1. Abs.

der Genossenschaft verbleiben sollen, reichen dagegen nicht aus, die Genossen insgesamt zur Darlehensgewährung zu verpflichten bzw. eine Bindung der nicht zustimmenden Genossen hinsichtlich der Warenrückvergütungs-Beträge herbeizuführen. Es muß im Gegenteil mit jedem Mitglied in jedem einzelnen Wirtschaftsjahr ein Einzeldarlehensvertrag abgeschlossen werden, der über eine bestimmte Summe lauten und über dessen Abschluß der einzelne Genosse frei entschieden haben muß[21]. Fehlt es an einem solchen Vertrag, so ist der von der Genossenschaft einbehaltene Betrag, auch wenn er als Darlehen bezeichnet wird, nicht eine freiwillig in ein Darlehen umgewandelte Warenrückvergütung, sondern Gewinn der Genossenschaft[22] und entsprechend zu versteuern. Voraussetzung für die Anerkennung einer als Betriebsausgabe abziehbaren Warenrückvergütung ist somit in jedem Fall, daß das einzelne Mitglied vor dem Abschluß des Darlehensvertrages einen realisierbaren Rechtsanspruch erhalten hat, dessen wirtschaftliche Verwendung zur Verfügung des Mitgliedes steht. Diesem Rechtsanspruch des Genossen entspricht die Schuldverpflichtung der Genossenschaft. Die Entstehung des Darlehensanspruchs der Genossenschaft und der sich damit deckenden Verpflichtung der Genossen zur Zahlung ist dagegen frühestens der Zeitpunkt, in dem die für die "Leistung" erforderliche Bereicherung der Genossen und die Entreicherung der Genossenschaft stattfindet.

---

21) Wie § 8 Fußnote 20. Siehe auch den Leitsatz des Urt. d. BFH v. 28.2.1968 - I 260/64 - BFHE Bd. 92 S. 202.

22) Urt. d. FG Düsseldorf, Kammern in Köln, v. 28.2. 1964 - VII 26-27/60 K - EFG 1964 S. 552 f., hier S. 553 1. Sp. 4. Abs.

Die Vereinbarung einer darlehensmäßigen Hingabe der WarenrÜckvergÜtung soll - hier liegt die Grenze der möglichen Vereinbarungen - aber nicht zu einer langfristigen Blockierung aller WarenrÜckvergÜtungs-ZuflÜsse an die Genossen fÜhren, denn nach Sinn und Zweck der WarenrÜckvergÜtung mÜsse diese an die Mitglieder zur Wiederverwendung in deren Betrieb zurÜckfließen[23]. In diesem Punkte ist die Rechtsprechung nicht ganz frei von WidersprÜchen, denn die Anerkennung und Bejahung der Möglichkeit, die WarenrÜckvergÜtungs-Beträge vertraglich in Darlehen an die Genossenschaft umzuwandeln, beinhaltet auch die Freiheit der Mitglieder, die allerdings alle einzeln Verträge schließen mÜssen, langfristige, eine blockierende Wirkung ausÜbende Darlehensverträge mit der Genossenschaft abzuschließen. Den AusfÜhrungen des BFH-Urteils vom 4.4.1952[24], einem der ersten Nachkriegsurteile zur Genossenschaftsbesteuerung, kann im Hinblick auf die später entwickelten Grundsätze zur Belassung von WarenrÜckvergÜtungs-

---

23) Das ist die Ansicht des BFH im Urt. v. 4.4.1952 - I 32/51 U - BStBl 1952 III S. 155 ff., hier S. 156 r. Sp. 3. Abs. Danach soll ein solcher Fall langfristiger Blockierung gegeben sein, wenn z. B. die den Mitgliedern rechnerisch zustehenden WarenrÜckvergÜtungen nach der Satzung solange in einem besonderen Ausgleichs- oder Investitionsfonds belassen werden mÜssen, bis diese Gutschriften einen bestimmten Prozentsatz der Jahresumsätze derselben Mitglieder erreichen. Das bedeutet jedoch nicht, daß es den Mitgliedern nicht erlaubt ist, der Genossenschaft nicht benötigtes Kapital als Kredit zur VerfÜgung zu stellen. GerÜgt wird vom BFH lediglich eine langfristige Blockierung von WarenrÜckvergÜtungen oder eine in der Wirkung ähnliche Sperrung auf unbestimmte Zeit.

24) Siehe die genaue Stellenangabe in § 8 Fußnote 23.

Beträgen bei der Genossenschaft nicht ohne weiteres zugestimmt werden, da die Ausführungen zu diesen Grundsätzen in einem gewissen Widerspruch stehen. Insbesondere das Argument, nach Sinn und Zweck der WarenrÜckvergÜtung müsse diese zur Wiederverwendung in den Mitgliederbetrieb zurückfließen, ist nicht so wörtlich zu verstehen, wie das der BFH damals getan hat, da über die optimale Verwendung der ausgeschütteten Beträge allein die Mitglieder zu entscheiden haben und es aus Sicht der Genossenschaft genügt, die Mittel in die rechtliche und wirtschaftliche Disposition der Genossen zu stellen; auch bei einer langfristigen Darlehensvereinbarung hat die Entscheidung über die Verwendung der Mittel einzig und allein bei dem oder den Genossen gelegen. Folgerichtig mit Rücksicht auf seine anderen Urteile lehnt der BFH dagegen[25)] das Vorliegen des Tatbestandsmerkmals "Bezahlung" in dem Fall ab, in dem die Genossen der Genossenschaft gleichzeitig mit der Beschlußfassung über die WarenrÜckvergÜtungen dieser die entsprechenden Beträge als verlorene Baukostenzuschüsse zur Verfügung stellen. Mit Recht hat der BFH hier das Vorliegen einer Entreicherung der Genossenschaft abgelehnt, Sowohl wirtschaftlich als auch rechtlich sei der RÜckvergÜtungsbeschluß mit der daraus entstehenden Verpflichtung zur Zahlung in einem solchen Fall nur ein formaler Vorgang, der bei einheitlicher Betrachtung der beiden Beschlüsse, nämlich dem über die Verteilung der WarenrÜckvergÜtung und dem über die Zur-Verfügung-Stellung des verlorenen Baukostenzuschusses, einem Ver-

---

25) Urt. d. BFH v. 1.2.1966 - I 275/62 - BStBl 1966 III S. 321 ff.

zicht der Mitglieder für immer gleichkomme[26].

Beim Verzicht eines Mitglieds oder aller Mitglieder sei aber unstreitig, daß keine "Bezahlung" von Warenrückvergütungen vorliege, da es an der Vermögensverschiebung von der Genossenschaft an die Genossen fehle. Zivilrechtlich könne zwar das Belassen der Warenrückvergütung als verlorener Baukostenzuschuß nicht einem Verzicht auf die Warenrückvergütung gleichgestellt werden, bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ergebe sich aber die Notwendigkeit einer Gleichbehandlung, da - wirtschaftlich gesehen - eine Entreicherung der Genossenschaft nicht stattgefunden habe und beide Vorgänge, das Verteilen der Warenrückvergütung und ihr gleichzeitiges Belassen im Bereich der Genossenschaft, ein einheitlicher Vorgang seien, der eine Vermögensverschiebung ausschließe[27]. Das gilt nach Meinung des BFH auch für den Fall, daß diese beiden Beschlüsse nicht einheitlich gefaßt werden, sondern zeitlich auseinanderfallen.

Zwölf Jahre früher als das Urteil des BFH v. 1.2.1966[28] hatte dagegen das Finanzgericht Nürnberg[29] festgestellt, daß ein solcher Verzicht auf die Warenrückver-

---

26) Siehe dazu die Ausführungen des Urt. d. BFH v. 1.2.1966 - I 275/62 - BStBl 1966 III S. 321 ff., hier S. 322 r. Sp. 3. Abs.

27) Urt. d. BFH v. 1.2.1966 - I 275/62 - BStBl 1966 III S. 321 ff., hier S. 322 r. Sp. 3. Abs.

28) Urt. d. BFH v. 1.2.1966 - I 275/62 - BStBl 1966 III S. 321 ff.

29) Urt. d. FG Nürnberg v. 30.6.1954 - I 11-14/54 - EFG 1954 S. 265 ff., hier S. 266 r. Sp. 1. Abs. a. E. Anderer Meinung damals schon Siara, BB 1951 S. 300.

gütung mit genossenschaftlichen Prinzipien vereinbar sei und sich letztlich wie ein sonstiger kostensparender Faktor zugunsten der übrigen Mitglieder auswirke. Diese Ansicht ist vom BFH auch in dem nachinstanzlichen Urteil vom 6.12.1955[30] nicht korrigiert worden. In der Nichtäußerung einer anderen Meinung war - wegen der Entscheidungserheblichkeit dieses Gesichtspunktes - die konkludente Zustimmung zu diesem Standpunkt zu erblicken.

Bei der Leistung der Warenrückvergütung zeigt sich mit einer einzigen Ausnahme, daß der BFH und die mit diesbezüglichen Entscheidungen befaßten Finanzgerichte in erstaunlicher Folgerichtigkeit und Kontinuität ihre übereinstimmenden Meinungen über zwei Jahrzehnte hinweg vertreten haben, ohne daß nennenswerte offene oder versteckte Abweichungen vorliegen, die häufig und leicht in Leitsätze und die Urteilsgründe "reinrutschen"können, und zwar vor allem dann, wenn es sich um die rechtliche Begründung wirtschaftlicher Tatbestände handelt. Bei der "Leistung der Warenrückvergütung" hat die Steuergerichtsbarkeit das höchstmögliche Maß an Übereinstimmung erzielt, das über einen solch langen Zeitraum zu erreichen war. Sie hat dadurch ermöglicht, daß dem Steuerpflichtigen konkrete und verständliche und überschaubare Anhaltspunkte zur Verfügung stehen, mit deren Hilfe er sein Verhalten bei dieser wichtigen steuerlichen Frage im voraus richtig beurteilen kann.

---

30) Urt. d. BFH v. 6.12.1955 - I 2/55 - DStZ (B) 1956 S. 70.

Hätte diese ständige Steuerrechtsprechung noch die notwendige Kritik an der allerdings vom Verordnungsgeber verschuldeten unnötigen Preisgabe des allgemeinen, auch in § 11 EStG festgelegten Leistungsbegriffs geübt, wäre sie bei diesem Problemkreis als mustergültig und beispielhaft konsequent zu bezeichnen.

5. Abschnitt: Der Abzug der Warenrückvergütung als Betriebsausgabe

Bereits bei der Problematik der Reservenbildung wurde deutlich, daß durch die Normierung des Verordnungsgebers, daß Genossenschaften nach Erfüllung bestimmter Voraussetzungen Warenrückvergütungen als Betriebsausgaben absetzen dürfen, wettbewerbliche Probleme entstehen. Diese angesichts der Konkurrenzunternehmen nicht genossenschaftlicher Art bestehenden und von der Rechtsprechung angesprochenen Wettbewerbsprobleme sind in diesem Abschnitt die einzige zu untersuchende Frage, da auf nebensächliche Einzelprobleme in diesem Zusammenhang nicht eingegangen werden soll.

§ 9 Warenrückvergütung und Wettbewerb

Im Rahmen der hier durchzuführenden Untersuchung über Leitlinien, Kontinuität und Entwicklung der Steuerrechtsprechung bei der Körperschaftsbesteuerung der Genossenschaften kann nicht auf die zahlreiche Litera-

tur[1] zu diesem Problemkreis eingegangen werden. Hier soll in diesem Zusammenhang nur geprüft werden, ob, in welchem Umfang und mit welchem Ergebnis sich die Steuerrechtsprechung mit der Warenrückvergütung und den durch sie entstehenden Problemen des Wettbewerbs befaßt hat. Mit anderen Worten: Es soll hier nur herausgestellt werden, inwieweit sich die Nachkriegs-Steuerrechtsprechung mit dieser komplexen Frage beschäftigt hat bzw. inwieweit verfassungsrechtliche Entscheidungen des BVerfG zu dieser mit dem Art. 3 Abs. 1 GG eng verbundenen Problematik vorliegen. Die Durchsicht der Rechtsprechung ergibt, um das Ergebnis hinsichtlich des "Ob" und damit auch des "Wie" vorwegzunehmen, daß die Rechtsprechung sich mit diesen Fragen bisher nicht befaßt hat. Daran ändern auch die beiden Entscheidungen nichts, in denen die aus der steuerlichen Andersbehandlung der Genossenschaften entspringenden Wettbewerbsprobleme am Rande angedeutet werden. Bei diesen beiden Entscheidungen handelt es sich um ein Urteil des BFH[2] und einen Beschluß des BVerfG[3].

---

1) Um nur einige zu nennen:
   1) Mahlmann, Genossenschaftsrecht und Wettbewerbsordnung, S. 146, 157 und 168 ff.
   2) Friedrich, Verstoßen die Steuervergünstigungen für Genossenschaften gegen das Grundgesetz?, StuW 1958, Sp. 1 ff.
   3) Klein, Verstoßen die Steuervergünstigungen für Genossenschaften gegen das Grundgesetz? Entgegnung, StuW 1958, Sp. 585 ff.
   4) Paul, Nochmals: Preisbindung, Warenrückvergütung und Diskriminierungsverbot, WRP 1963 S. 285 ff.
   5) Hamann, Genossenschaftliche Warenrückvergütungen und Preisbindung, DB 1962, S. 793 f.
2) Urt. d. BFH v. 28.7.1959 - I 150/58 U - BStBl 1959 III S. 372 f., hier S. 373 l. Sp. letzter Abs.
3) Beschluß d. BVerfG v. 5.5.1964 - 1 BvR 365/60 - BVerfGE Bd. 17 S. 364 ff.

Dabei betreffen die mit den Warenrückvergütungen verbundenen Wettbewerbsprobleme Gesichtspunkte, die bei zahlreichen Urteilen, die die Zulässigkeit und steuerliche Auswirkung der Warenrückvergütung behandeln, als ratio decidendi für die Urteilsbegründung unerläßlich gewesen wären. Die Vermutung ist deshalb nicht ganz von der Hand zu weisen, daß die für die Mehrzahl der Juristen - warum also nicht auch der Steuerrichter - schwierigen Wettbewerbstheorien und -gesichtspunkte, so z. B. die Theorie vom Genossenschaftswesen oder die Preistheorie bzw. ihre Auswirkungen, auch dann vernachlässigt worden sind, wenn die konkrete Einbeziehung wegen ihrer Entscheidungserheblichkeit geboten war.

Daß sich dann z. B. in der grundsätzlich bedeutsamen Frage des Rechtscharakters der Warenrückvergütung und damit ihrer Abziehbarkeit als Betriebsausgabe oder bei anderen Problemen die höchstrichterliche Rechtsprechung in anderer Weise hätte fortbilden können[4], als sie es getan hat, ist nicht ausgeschlossen. Der Qualität der Rechtsprechung des BFH zur Warenrückvergütung hätte es nicht geschadet.

Dieser Bewertung steht auch nicht entgegen, daß die Rechtsprechung an die vom Gesetz- bzw. Verordnungsgeber erlassenen Rechtsnormen gebunden ist, die im § 23 KStG und im § 35 KStDV die Warenrückvergütung vorsehen und ihre Behandlung regeln, da eine Einbeziehung wettbewerbsorientierter Überlegungen in die Ausle-

---

4) Siehe aber die mit der Rechtsfortbildung verbundene verfassungsrechtliche Problematik, die Schlüter, Das obiter dictum, S. 18 - 57, aufzeigt, und den Rahmen, in dem diese Fortbildung noch als zulässig angesehen wird.

gung der Tatbestandsmerkmale der steuerlichen Sondervorschriften zulässig ist.

Die die Genossenschaften begünstigenden Normen sind ebenso wie die belastenden Vorschriften, z. B. die Nichtanwendung des Ausschüttungsprivilegs des § 19 Abs. 1 KStG auf Genossenschaften, an den Verfassungsnormen zu messen. Die nach Art. 3 Abs. 1 GG gebotene Gleichmäßigkeit der Besteuerung[5] darf bei einer rechtlichen Überprüfung nicht ausgeklammert werden, auch wenn die Überzeugung vertreten wird, daß die steuerliche Andersbehandlung der Genossenschaften im Einklang mit der Verfassungsordnung steht[6]. Manche Tatbestandsmerkmale, z. B. die in der Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung im Zusammenhang mit der Genossenschaftsbesteuerung verwendeten Begriffe wie Mitgliedergeschäft, Zweckgeschäft, Nebengeschäft, könnten von einer an wettbewerbsrechtlichen Überlegungen orientierten Auslegung Nuancierungen erfahren, die durchaus praktische Ergebnisse zur Folge haben könnten. Das soll hier an Hand eines Beispiels belegt werden: Der BFH[7] kommt zu dem Ergebnis, daß bei nach § 31 KStDV steuerbefreiten Nutzungsgenossenschaften das Tatbestandsmerkmal "die Beschränkung der genossenschaftlichen Tätigkeit auf den Kreis der Mitglieder" strengen Anforderungen zu unterwerfen sei, und zwar deshalb, "um zu verhindern, daß eine Genossenschaft bei unzulässiger Ausweitung ihres Geschäftskreises durch die Befreiung

---

5) Siehe dazu die Ausführungen von Weber, Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der selbständigen Unternehmen, S. 56 ff.

6) Siehe Asseyer, Die Vereinbarkeit der Behandlung der Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften mit dem Grundgesetz, S. 128 ff. und das Gesamtergebnis auf S.250.

7) Urt. d. BFH v. 28.7.1959 - I 150/58 U - BStBl 1959 III S. 372 f., hier S. 373 l. Sp. letzter Abs.

von der Körperschaftsteuer einen ungerechtfertigten und vom Gesetz nicht gewollten Vorsprung im wirtschaftlichen Wettbewerb erlangt". Leider bleibt dieses Beispiel eines Hinweises auf wettbewerbliche Gesichtspunkte mit konkreten Folgerungen - restriktive Auslegung des erwähnten Tatbestandsmerkmals - in der Steuerrechtsprechung des BFH zur Körperschaftbesteuerung der Genossenschaften eine Ausnahme.

Für den Bereich der Warenrückvergütung fehlen in allen Urteilen brauchbare Ansätze in dieser Richtung. Auch das Bundesverfassungsgericht kam im Beschluß vom 5. Mai 1964[8] aus formalen Gründen nicht zu der für diese Untersuchung interessanten Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit der die Genossenschaften steuerlich begünstigenden Bestimmungen der §§ 31 - 35 KStDV; die von den beschwerdeführenden Einzelkaufleuten und handelsrechtlichen Gesellschaften geltend gemachten Verletzungen der Grundrechte der Art. 2 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 GG, die nach Meinung der nichtgenossenschaftlichen Beschwerdeführer zu wettbewerblichen Vorteilen der Genossenschaften vor allem mit Rücksicht auf die dadurch in höherem Maße mögliche Selbstfinanzierung der Genossenschaften führten, waren einerseits nicht rechtzeitig angegriffen worden und stellten andererseits keine neue und selbständige Be-

8) Beschluß d. BVerfG v. 5.5.1954 - I BvR 365/60 - BVerfGE Bd. 17 S. 364 ff.

schwer der Beschwerdeführer dar[9].

Interessant ist in diesem Zusammenhang auch, daß der BFH in keiner Entscheidung die Kehrseite der körperschaftsteuerlichen Sonderregelungen für Genossenschaften erwähnt. Deren steuerliche Vorteile werden nämlich durch eine unstreitige, erhebliche Einengung des unternehmerischen Handlungsspielraums, die in der für alle Vergünstigungsvorschriften erforderlichen Beschränkung auf das Mitgliedergeschäft besteht, ausgeglichen. Darüber hinaus ist der gespaltene Körperschaftssteuer-Satz, der die berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen nach § 19 KStG nur mit einem Steuersatz von 15 vom Hundert belegt, nicht auf Genossenschaften anwendbar und bedeutet nach Ansicht vieler Genossenschaftspraktiker, die allerdings Interessenten sind, eine erhebliche Schlechterstellung der Genossenschaften, die vom Gesetz- und Verordnungsgeber unbeabsichtigt sei und deshalb beseitigt werden müßte.

---

9) Im betreffenden Fall richtete sich die Verfassungsbeschwerde nach dem Wortlaut des Antrags gegen die KStDV in der Fassung vom 5. August 1959 (KStDV 1958). Da diese als Bekanntmachung des Bundesministers der Finanzen keinen Rechtsetzungsakt beinhaltete, sondern nur deklaratorisch den Wortlaut ohne inhaltliche Änderung klarstellte, konnte sie nicht selbständig mit der Verfassungsbeschwerde angegriffen werden. Die Verfassungsbeschwerde richtete sich vielmehr gegen die KStDV 1955 und die Änderungsverordnung 1958. Hinsichtlich der KStDV 1955 war aber nicht die Jahresfrist der § 93 Abs. 2 BVerfGG beachtet, hinsichtlich der rechtzeitig angegriffenen Änderungsverordnung 1958 lag keine neue und selbständige Beschwer der Beschwerdeführer vor.
Hinsichtlich der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Sondervorschriften ist dem Ergebnis von Asseyer, Die Vereinbarkeit der Behandlung der Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften mit dem Grundgesetz, S. 250, zu folgen, der die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit und damit die Vereinbarkeit des § 31 KStDV mit dem Grundgesetz bejaht hat.

Ähnlich lauteten früher auch die Klagen der Interessenvertreter der personenbezogenen Kapitalgesellschaften, soweit deren Besteuerung höher lag als bei den Publikumsgesellschaften. Sie vertraten die Meinung, der Gesetzgeber habe für personenbezogene Kapitalgesellschaften gegenüber den Publikumsgesellschaften eine steuerliche Besserstellung schaffen wollen. In der Steuersatzgestaltung (§ 19 Abs. 1 Ziff. 2 KStG) sei diese gesetzgeberische Zielsetzung aber gegenüber den Publikumsgesellschaften (§ 19 Abs. 1 Ziff. 1 KStG) ins Gegenteil verkehrt worden. Damit ein Widerspruch zu Art. 3 Abs. 1 GG vermieden werde, müsse notfalls auch gegen den Gesetzeswortlaut ausgelegt werden. Diese Ansicht ist von der BFH-Rechtsprechung[10] gerade auch im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz abgelehnt worden. Dasselbe hat wohl auch für die genossenschaftlichen Klagen zu gelten, die eindeutig vom Interessentenstandpunkt vorgegeben sind.

Alles in allem kann bei der Frage der Berücksichtigung wettbewerblicher Gesichtspunkte das Fazit gezogen werden, daß die gesamte Steuerrechtsprechung über die Fülle der damit verbundenen Probleme, Interessenabwägungen und Wertungen kaum einen Gedanken verliert.

Die Einbeziehung wettbewerbsorientierter Überle-

---

10) Urt. d. BFH v. 21.2.1961 - I 316/60 U - BStBl 1961 III S. 166 ff.;
Urt. d. BFH v. 25.7.1961 - I 121/61 - HFR 1961 S. 252;
Urt. d. BFH v. 26.5.1965 - I 36/63 - HFR 1965 S. 512;
vgl. zu dieser Frage auch Weber, Besteuerung selbständiger Unternehmen, S. 68 - 71.

gungen[11] in die Auslegung der vom Gesetz- oder Verordnungsgeber aufgestellten Tatbestandsmerkmale der §§ 19 Abs. 2b, 2c KStG und 31 - 35 KStDV ist aber erforderlich, um zu einer Auslegung zu kommen, die von allen Gesichtspunkten her der Reichweite, Bedeutung und Stellung dieser körperschaftsteuerlichen Sonderbestimmung umfassend Rechnung trägt[12]. Diese Unterlassung, die vielleicht auch auf die Überlastung der Steuergerichte[13] zurückzuführen ist, mag bei der Beurteilung des einzelnen Falles häufig kein anderes Ergebnis hervorbringen, ist aber - und das erscheint hier wesentlich - im Hinblick auf die Gesamtqualität der körperschaftsteuerlichen Urteile bedauerlich.

---

11) Zu welchen Ergebnissen solche Überlegungen führen können, kann aus der mit der bisher herrschenden Meinung brechenden Dissertation von Mahlmann, Genossenschaftsrecht und Wettbewerbsordnung, ersehen werden, der sich als Vertreter des Standpunkts in letzter Zeit profiliert hat, der die steuerliche Behandlung der Warenrückvergütung als Betriebsausgabe heute als einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG ansieht. Vgl. dazu die Zusammenfassung des 2. Teils der Dissertation von Mahlmann, S. 207 ff.

12) Siehe auch Mahlmann, Die genossenschaftliche Warenrückvergütung - eine gewinnmindernde Betriebsausgabe in Höhe von jährlich 800 Millionen DM ?, DB 1972 S. 1548 ff., hier das Ergebnis unter IV. auf S. 1552.

13) Beim BFH waren am 1.1.1971 4.030 Fälle anhängig. Am 31.12.1971 hatte trotz der Erledigung von 2.045 Fällen durch Urteil, Beschluß oder Zurücknahme die Zahl der anhängigen Fälle auf Grund der zahlreichen Neuzugänge auf 4.281 Fälle, also um ca. 7 %, zugenommen. Siehe den Bericht über die Tätigkeit des Bundesfinanzhofs im Jahre 1971 im BStBl 1971 II S. 479.
Im Jahr 1972 blieb die Zahl dagegen fast konstant. Am 1.1.1972 waren 4.281 Fälle anhängig; im Laufe des Jahres 1972 waren 2.328 Neueingänge zu verzeichnen, während sich 2.409 Fälle durch Urteil, Beschluß oder Zurücknahme erledigten. Am 31.12.1972 waren noch 4.200 Fälle insgesamt anhängig. Siehe den Tätigkeitsbericht des BFH 1972 im BStBl 1973 II S. 650.

2. Teil: Die Körperschaftsteuerbefreiung der land- und forstwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften (§ 31 KStDV)

§ 10 Der Sinn und Zweck der Steuerbefreiung

In § 31 KStDV wird eine Gruppe von Genossenschaften unter bestimmten Voraussetzungen von der Körperschaftsteuer befreit. Da es sich bei dieser Gruppe um land- und forstwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften handelt und unter der Vielzahl der Genossenschaftsarten sie die einzige ist, die so weitgehend steuerlich begünstigt wurde, fragt es sich, aus welchem Grunde nur sie so bevorzugt behandelt wird[1]. Einmal kann diese Maßnahme des Gesetzgebers eine Förderung der Land- und Forstwirtschaft sein, die im Zusammenhang mit anderen staatlichen Unterstützungshandlungen wie z. B. Subventionen vielfacher Art, steuerlichen Erleichterungen u.s.w. für diesen Bereich zu sehen und verstehen ist. Allein aus dieser Sicht betrachtet würde somit vornehmlich eine Berufsgruppe gefördert werden, nicht dagegen eine bestimmte Unternehmensform. Da sich im land- und forstwirtschaftlichen Bereich die Genossenschaft als geeignetste Form kooperativen Handeln angeboten und bewährt hat, kam es in Betracht, diese Verbundbetriebe an Stelle der Einzelwirtschaften zu begünstigen.

---

1) Es gibt durchaus steuerpflichtige landwirtschaftliche Genossenschaften. Vgl.dazu Klein, Zur Abgrenzung steuerbefreiter landwirtschaftlicher Genossenschaften von den steuerpflichtigen Genossenschaften, ZfgGen 1954 S. 187 ff.

Zum anderen haben der BFH[2] und das FG Hannover[3] in Anlehnung an das Gutachten des BFH[4], in dem dieser sich mit einer Reihe wichtiger genossenschaftlicher Probleme beschäftigte, betont, daß der Zweck der Befreiungsvorschrift des § 31 KStDV darin bestehe, die bei Körperschaften durch Körperschaftsteuer und Einkommensteuer entstehende Doppelbelastung zu vermeiden, um den genossenschaftlichen Zusammenschluß kleiner landwirtschaftlicher Unternehmen gegenüber landwirtschaftlichen Großunternehmen konkurrenzfähig zu machen und ihnen die gleiche Möglichkeit eines Ausbaus ihrer Hilfs- und Nebenbetriebe wie den großen Unternehmen zu geben. Die moderne Volkswirtschaft neige in vielen Wirtschaftszweigen zu einer Konzentration der Unternehmen, von der vor allem kleine und mittelständische Betriebe betroffen seien. Die genossenschaftliche Unternehmensform solle dieser gesamtwirtschaftlichen Tendenz dadurch Rechnung tragen, daß sie den im landwirtschaftlichen Bereich besonders häufig anzutreffenden Kleinunternehmen eine Existenzgrundlage biete. Diese könne nur durch die der genossenschaftlichen Unternehmensform eigenen Kooperation vieler wirtschaftlich schwacher einzelner Unternehmen erreicht werden.

---

2) Urt. d. BFH v. 21.5.1957 - I 228/56 S - BStBl 1957 III S. 251 f., hier S. 251 r. Sp. am Anfang der Urteilsbegründung.
3) Urt. d. Niedersächsischen FG Hannover v. 26.4.1957 - III Kö 52/56 - EFG 1957 S. 342 ff., hier S. 343 l. Sp. 4. Abs.
4) Gutachten d. BFH v. 8.9.1953 - I D 2/52 S - BStBl 1954 III S. 38 ff., hier S. 40 r. Sp. 1. und 3. Abs.

Dasselbe Ziel der Erleichterung bzw. der Förderung der leistungssteigernden Kooperation kleinerer und mittlerer Unternehmen verfolgt die Kartellnovelle 1973[5]. Die Novellierung des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen dient dabei dem primären Ziel der Wettbewerbssteigerung im Bereich der gewerblichen Wirtschaft. Aber nicht nur Mißbrauchaufsicht und Fusionskontrolle sind danach taugliche Mittel zur Steigerung eines gesunden Wettbewerbs, sondern auch die leistungssteigernde Zusammenarbeit zwischen kleinen und mittleren Betrieben. Aus diesem Grunde hat der Gesetzgeber jetzt allgemein in § 5b GWB eine ausdrückliche gesetzliche Erleichterung aller Arten von leistungssteigernder Kooperation erlaubt. Als Grund für diese Erleichterung wird der Gegensatz der Kooperation zur Kartellierung angegeben[6].

Während die Kartellierung auf die Minderung des Wettbewerbs - zumindest bei die ganze Branche erfassenden Kartellen - ausgerichtet sei, trage die Zusammenarbeit kleiner Gruppen kleiner und mittelgroßer Unternehmen zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit dadurch bei, daß durch Koordinierung unternehmerischer Aufgaben die Leistungen der Betroffenen gesteigert werden. Diesen Zweck verfolgten bereits die durch die Kartellnovelle 1965 erlaubten Normen- und Typenkartelle. Der Gedanke des BFH[7], daß nur durch die genossenschaft-

---

5) Siehe die §§ 5b und 28 des Zweiten Gesetzes zur Änderung des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen, BGBl 1973 I S. 917 ff.

6) Vgl. die Begründung des ÄndG zum GWB, BT-Drucksache 7/76 Begründung S. 17.

7) Siehe das Gutachten d. BFH v. 8.9.1953 - I D 2/52 S - BStBl 1954 III S. 38 ff., hier S. 40 r. Sp. 1. und 3. Abs.

liche Unternehmensform eine Kooperation wirtschaftlich schwacher Klein- und Mittelunternehmen erreicht werden könne, ist zumindest durch die Kartellrechtsentwicklung überholt.

Um den oben erwähnten Förderungs- und Kooperationszweck zu erreichen, ist es aber sinnvoll, nicht nur gesellschaftsrechtlich eine oder mehrere Unternehmens- bzw. Verbundformen zur Verfügung zu stellen, sondern auch steuerrechtlich - sozusagen als komplementär zu verstehende gesetzgeberische Handlung - diese einen volkswirtschaftlich wertvollen und notwendigen Zweck erfüllenden Genossenschaften zu schützen und zu fördern. Zwar ist der steuerliche Gesichtspunkt selten das einzige Motiv für die Wahl einer Gesellschaftsform, es ist jedoch nicht zu leugnen, daß steuerliche Überlegungen stets eine erhebliche Rolle bei allen Beteiligten spielen.

Der vom Steuergesetzgeber vorgenommene Förderungsakt hat sich in den §§ 23 Ziff. 1 KStG und 31 Abs. 1 KStDV konkretisiert. Danach sollen die land- und forstwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften von der Körperschaftsteuer befreit werden, wenn sich ihr Geschäftsbetrieb bei den Nutzungsgenossenschaften auf die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände und bei den Verwertungsgenossenschaften auf die Bearbeitung oder die Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse beschränkt und die Bearbeitung oder Verwertung im Bereich der land- und Forstwirtschaft liegt[8].

---

8) Vgl. hierzu den genauen Wortlaut des § 31 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 KStDV mit den darin angeführten Legalbeispielen von Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften.

Die Hebung der Konkurrenzfähigkeit der genossenschaftlich verbundenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebe soll, das geht aus den einschränkenden Voraussetzungen des § 31 Abs. 1 KStDV hervor, nicht dazu führen, daß die Konkurrenten am Markt wettbewerbsunfähig gemacht, d.h. ihnen schwere Wettbewerbsnachteile im steuerlichen Bereich zugefügt werden. Aus diesem Grunde werden die Einschränkungen des § 31 Abs. 1 KStDV von der Rechtsprechung sorgfältig beachtet und die Tatbestandsmerkmale der Vorschrift eng ausgelegt. Insbesondere bei den Verwertungsgenossenschaften führen Tätigkeiten, die außerhalb des Bereichs der Land- und Forstwirtschaft liegen oder mit Nichtmitgliedern durchgeführt werden, zur vollen Steuerpflicht, bei der nach § 19 Abs. 1 Ziff. 3 KStG eine Körperschaftsteuer-Belastung von 49 v. H. besteht. Nur so ist nach Ansicht der Steuerrechtsprechung gewährleistet, daß die weitgehende Steuervergünstigung auch wirklich denjenigen, nämlich den wirtschaftlich schwachen landwirtschaftlichen Kleinbetrieben, zugute kommt, die nach dem Willen des Gesetz- und Verordnungsgebers gefördert werden sollen.

Da die Förderung dem Sinn und Zweck nach nicht allein an die Rechtsform des Unternehmens gebunden[9], sondern

---

9) Wäre dies der Fall, dann wäre es sinnlos, nach einzelnen Genossenschaftsarten in der Weise zu differenzieren, daß eine Gruppe steuerfrei bleibt, eine andere teilweise besteuert, d.h. mit ermäßigten Steuersätzen belegt wird, während die Hauptzahl dem vollen Körperschaftsteuersatz von 49 v. H., der allerdings noch 2. v. H. unter dem Satz für Kapitalgesellschaften liegt, unterworfen wird. Bei einer generellen steuerlichen Förderung der Unternehmensform "Genossenschaft" müßten alle genossenschaftlich organisierten Unternehmen gleich behandelt werden.

primär an die Berufsgruppe der in der Land- und Forstwirtschaft tätigen "Einzelunternehmer" gerichtet ist, ist jedes einzelne Nichtmitgliedergeschäft, das nicht zu den Hilfs- oder Gegengeschäften gezählt werden kann[10], steuerschädlich und führt zur vollen Steuerpflicht der Genossenschaft. Darüber hinaus ist die Handlungsfreiheit der steuerbegünstigten Genossenschaftsarten "Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften" durch die Begrenzung der Betätigung, die sich nur auf die in § 31 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 KStDV genannten Tätigkeiten erstrecken darf, erheblich eingeengt.

Der Rechtsprechung ist im Ergebnis zuzustimmen[11], nicht aber in der Begründung. Der Steuerrechtsprechung stellte sich die schwierige Aufgabe, einerseits die volkswirtschaftlich wünschenswerte Förderung bestimmter Genossenschaften im Einzelfall wirksam werden zu lassen, andererseits einer Verzerrung des Wettbewerbs zwischen den begünstigten Genossenschaften und ihren Konkurrenten ebenso wirksam entgegenzutreten, Diesem dem Sinn und Zweck des § 31 Abs. 1 KStDV entsprechenden Ziel war nur durch eine einengende Auslegung der einzelnen Tatbestandsmerkmale der Vorschrift näher zu kommen. Nur auf diese Weise waren die in dem aufge-

---

10) Zu den Begriffen "Hilfsgeschäft", "Gegengeschäft" u.s.w., ihrem Inhalt und Anwendungsbereich siehe die Ausführungen oben in § 3 A.

11) Die einzelnen hier relevanten Urteile sollen im Zusammenhang mit den einzelnen Tatbestandsmerkmalen des § 31 Abs. 1 KStDV erörtert werden, da ihnen dort die größere Bedeutung zukommt; eine Aufzählung erübrigt sich hier deshalb.

zeigten Spannungsverhältnis stehenden Aufgaben der Norm von richterlicher Seite sachgerecht zu lösen. Die Rechtsprechung stützte sich bei dieser Frage im wesentlichen auf die Ausführungen des Gutachtens des BFH vom 8. September 1953[12]. Die beiden später ergangenen einschlägigen Urteile[13] verweisen in den Urteilsgründen ausdrücklich auf dieses Gutachten und machen sich dessen Inhalt zu eigen, soweit die hier behandelte Frage von Sinn und Zweck der Steuerbefreiung betroffen ist. Die Erörterungen über die Auswirkungen der Steuervergünstigung auf die Wettbewerbssituation hätte jedoch in allen drei Fällen ausführlicher, d.h. hier konkreter, sein können. Es genügt nämlich nicht, nur das Spannungsverhältnis zwischen der Gewährung der Steuervergünstigung und der Auswirkung auf die Wettbewerbslage erkannt und darauf hingewiesen zu haben; konkrete Vorschläge, wie diesem Spannungsverhältnis im Einzelfall Rechnung getragen werden sollte, wären zumindest im Gutachten des BFH angebracht gewesen. Hier wird, wie schon bei der verwandten Frage des Einflusses der Warenrückvergütung auf den Wettbewerb[14], bei einer anderen Art der Steuervergünstigung, nämlich der Steuerbefreiung, der gleiche Mangel in der Rechtsprechung offenbar. Die

---

12) Siehe das Gutachten d. BFH v. 8.9.1953 - I D 2/52 S - BStBl 1954 III S. 38 ff., hier S. 40 r. Sp. und 3. Abs.

13) Urt. d. BFH v. 21.5.1957 - I 228/56 S - BStBl 1957 III S. 251 f., hier S. 251 r. Sp. a. Anf. der Urteilsbegründung.
Urt. d. FG Hannover v. 26.4.1957 - III Kö 52/56 - EFG 1957 S. 342 ff., hier S. 343 l. Sp. 4. Abs.

14) Siehe die Ausführungen oben in § 9.

den konkreten Streit betreffende Problematik muß wegen ihrer Entscheidungserheblichkeit gerade in letztinstanzlichen Urteilen umfassend erörtert werden. Zur ratio decidendi eines höchstrichterlichen Urteils, das sich mit den Gründen für eine Steuerbefreiung auseinandersetzt, gehört aber auch die Erörterung der mit der Befreiung verbundenen Wettbewerbsproblematik. Das gilt um so mehr, als die Steuerbefreiung in ihrer Vergünstigungsintensität die Warenrückvergütung noch übertrifft und daher noch eher geeignet ist, den Wettbewerb zu verfälschen. Allein der versteckte Hinweis auf die dadurch bedingte einengende Auslegung der einzelnen Tatbestandsmerkmale des § 31 Abs. 1 KStDV reicht bei einem Gutachten, das gerade die Probleme darstellen, erörtern und unter Berücksichtigung aller rechtlicher Gesichtspunkte lösen soll, nicht aus.

§ 11 Der Begriff der Nutzungsgenossenschaft und die Voraussetzungen der Steuerbefreiung

A. Der Begriff

In § 31 Abs. 1 Ziff. 1 KStDV zählt der durch § 23 Ziff. 1 KStG ermächtigte Verordnungsgeber einige Beispiele von Nutzungsgenossenschaften auf. Danach gehören Dreschgenossenschaften, Pfluggenossenschaften und Zuchtgenossenschaften zu dieser Gruppe. Eine Legaldefinition der Nutzungsgenossenschaft fehlt dagegen. Die Voraussetzungen, unter denen eine solche Genossenschaft vorliegt[1], ergeben sich aber zumindest mittelbar aus

1) Diese Voraussetzungen werden unten in § 11 B. näher dargelegt.

§ 31 Abs. 1 Ziff. 1 KStDV, denn dort ist der Inhalt der Tätigkeit umschrieben, der bei diesem Genossenschaftstyp erfüllt sein muß, damit er von der Körperschaftsteuer befreit werden darf.

Das Urteil des FG München vom 7. März 1958[2] hat die Nutzungsgenossenschaften - unter Einbeziehung dieses Tätigkeitsinhalts - definiert als "Genossenschaften, die land- und forstwirtschaftliche Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände gemeinschaftlich benutzen". Es hat dann kommentarlos hinzugefügt, daß auch Weidegenossenschaften landwirtschaftliche Nutzungsgenossenschaften seien[3]. Entscheidendes Merkmal einer Nutzungsgenossenschaft ist die Gewährung von Nutzungsmöglichkeiten durch die Genossenschaft. Dabei kann der Begriff "Nutzung" mit "Benutzung" gleichgesetzt werden. Das ergibt sich einmal aus § 31 Abs. 1 Ziff. 1 KStDV, in dem die "gemeinschaftliche Benutzung" als eigentliche zweckgerichtete Tätigkeit der Genossen innerhalb der Genossenschaft umrissen wird. Unter "Benutzung" ist aber nichts anderes als der Gebrauch von Sachen, z. B. maschineller Anlagen oder einzelner Gegenstände,

---

2) Urt. d. FG München v. 7.3.1958 - III 76-77/55 - DStZ (B) 1958 S. 231 f., hier S. 231 r. Sp. zweitletzter Abs.

3) Urt. d. FG München v. 7.3.1958 - III 76-77/55 - DStZ (B) 1958 S. 231 f. mit Hinweis auf das frühere Urteil des FG München v. 6.3.1951 - III 169/50 -, das nicht veröffentlicht worden ist. Nutzungsgenossenschaften können aber auch ein rein forstwirtschaftlicher Betrieb sein, wie z. B. ein Waldbauverein, ebenso rein landwirtschaftliche Betriebe, Ohne weiteres möglich ist für das Vorliegen einer Nutzungsgenossenschaft auch das Zusammentreffen von Land- und Forstwirtschaft. In allen drei Fällen findet § 31 KStDV Anwendung.

zu verstehen. Auch die vielleicht vertretbare Auffassung, daß Benutzung (= Gebrauch) und Nutzung etwas Verschiedenes seien und der Begriff Nutzungsgenossenschaft somit begrifflich neben dem die Tätigkeit der Mitglieder erfassenden Inhalte liege, trifft nicht zu. Dieser scheinbare begriffliche Widerspruch löst sich nämlich auf - das ist ein weiteres Argument für die Gleichsetzung von Nutzung und Benutzung - wenn der juristische Nutzungsbegriff[4], der im Allgemeinen Teil des Bürgerlichen Gesetzbuches definiert ist, herangezogen wird. Danach gehören u. a. zu den Nutzungen "die Vorteile, welche der Gebrauch der Sache gewährt". Insofern decken sich die Begriffe Nutzung und Benutzung in der Weise, daß "Nutzung" der umfassendere Begriff, also der Oberbegriff, und Benutzung (= natürlicher Gebrauch) eine der möglichen Nutzungsarten ist[5].

B. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung

In § 10 dieser Untersuchung, der sich mit der Ansicht der Rechtsprechung zum Sinn und Zweck der Steuervergünstigung des § 31 KStDV auseinandersetzte,

4) Vgl. § 100 BGB: "Nutzungen sind die Früchte einer Sache oder eines Rechtes sowie die Vorteile, welche der Gebrauch der Sache oder des Rechtes gewährt." Hinsichtlich der Anwendung dieser im Privatrecht enthaltenen Begriffsauslegung auf das zum öffentlichen Recht gehörige Steuerrecht bestehen hier keine Bedenken.

5) Siehe stellvertretend für alle die genauen zivilrechtlichen Differenzierungen in RGRK-Kregel, BGB, § 100 Anm. 3 und 4, S. 271.

ist dargelegt worden, daß die höchstrichterliche Steuerrechtsprechung[6] an die eigentliche genossenschaftliche Tätigkeit, d.h. die Durchführung der Zweckgeschäfte, im § 31 Abs. 1 KStDV strenge Anforderungen stellt, um die Steuerbefreiung auch unter wettbewerblichen Aspekten aufrechterhalten zu können. Diese Grundeinstellung hat zur Folge, daß die Steuerbefreiung nur dann eingreift, wenn sich die Nutzungsgenossenschaft nur auf dem steuerlich begünstigten Gebiet betätigt[7].

Begünstigte Tätigkeit ist im Falle des § 31 Abs. 1 Ziff. 1 KStDV die Beschränkung des genossenschaftlichen Geschäftsbetriebes "auf die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände". Dabei ist der entscheidende Tätigkeitsinhalt, der das Bild der Nutzungsgenossenschaft prägt, die gemeinschaftliche Benutzung bestimmter genossenschaftlicher Wirtschaftsgüter. Die restriktive Behandlung dieser Voraussetzung muß dazu führen, daß die technischen oder untechnischen Güter der Genossenschaft ausschließlich den Genossen zur Benutzung zur Verfügung gestellt werden, denn nur ihnen dürfen die Gebrauchsvorteile zufließen. Sobald über den Kreis der

---

6) Siehe insbesondere das Urt. d. BFH v. 28.7.1959 - I 150/58 U - BStBl 1959 III S. 372 f., hier S. 373 l. Sp. letzter Abs.

7) Das Urt. d. FG München v. 7.3.1958 - III 76-77/55 - DStZ (B) 1958 S. 231 f., hier S. 231 r. Sp., das die Voraussetzungen der Steuerbefreiung in Anlehnung an den Körperschaftsteuer-Kommentar von Blümich-Klein-Steinbring aufzählt, formuliert unter 3.: "Die Nutzungsgenossenschaft muß ausschließlich als solche tätig werden."

Mitglieder[8] hinausgegangen wird, ist eine der Voraussetzungen des § 31 Abs. 1 Ziff. 1 KStDV nicht mehr erfüllt und die Nutzungsgenossenschaft verliert die Steuerbefreiung. Auf der anderen Seite reicht es zur Erfüllung der "gemeinschaftlichen Benutzung" nicht aus, wenn nur die Genossenschaft als Unternehmen, das von den einzelnen Mitgliedern verselbständigt ist, ausschließlich die Einrichtungen oder Gegenstände benutzt bzw. benutzen darf. Die Benutzung muß durch die Mitglieder selber, und zwar durch alle, erfolgen. Es genügt jedoch die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit der Inanspruchnahme; der faktische Verzicht eines Mitglieds, also die freiwillige Nichtwahrnehmung der von der Genossenschaft angebotenen Gebrauchsvorteile während eines durch die individuellen Verhältnisse des Mitglieds bedingten Zeitraums, ist unschädlich.

Erforderlich ist aber nicht nur, daß die Mitglieder gemeinschaftlich die genossenschaftlichen Wirtschaftsgüter benutzen, sondern auch, daß die Benutzung des einzelnen Gegenstandes oder der Betriebseinrichtung im Bereiche der Land- und Forstwirtschaft liegt[9].

---

8) Zum Mitgliederbegriff siehe die Ausführungen oben in § 3 B. I.

9) Zur Frage des land- und forstwirtschaftlichen Bereichs sind eine ganze Reihe steuerrechtlicher Entscheidungen ergangen. Wegen ihrer besonderen Relevanz bei der Steuerbefreiung der Verwertungsgenossenschaften soll auf den Inhalt dieses in § 31 Abs. 1 Ziff. 1 KStDV ungeschriebenen Tatbestandsmerkmals dort, nämlich unten in § 12 B II. eingegangen werden.

Daswird zwar in § 31 Abs. 1 Ziff. 1 KStDV im Gegensatz zu Ziffer 2 derselben Vorschrift, welche die persönliche Steuerbefreiung der Verwertungsgenossenschaften regelt, nicht ausdrücklich erwähnt, ist aber einhellige Ansicht[10].

Interessant ist, daß im Gegensatz zu den Verwertungsgenossenschaften zu den Voraussetzungen der Steuerbefreiung für Nutzungsgenossenschaften nur eine höchstrichterliche Entscheidung[11] ergangen ist. Der Grund dafür dürfte darin liegen, daß das wichtigste Tatbestandsmerkmal - das Verbleiben des Zweckgeschäfts der Genossenschaft "im Bereich der Land- und Forstwirtschaft" - am häufigsten Anlaß zu Rechtsstreitigkeiten war und dabei immer nur im Zusammenhang mit Verwertungsgenossenschaften aktuell wurde. Darüber hinaus nimmt die geringe Anzahl von Entscheidungen, die zu den übrigen Tatbestandsvoraussetzungen des § 31 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 KStDV ergangen sind, deshalb nicht wunder, weil mit ihnen keine wesentlichen oder schwierigen Auslegungsfragen verbunden sind.

---

10) Siehe Herrmann-Heuer, EStG, § 23 KStG, Anm. 17 Abs. 1; Blümich-Klein-Steinbring-Stutz, KStG, § 23 unter II. Anm. 6, S. 1144. Ebenso das Urt. d. FG München v. 7.3.1958, a.a.O., hier S. 231 r. Sp. 4. Abs. unter 1.

11) Urt. d. BFH v. 28.7.1959 - I 150/58 U - BStBl 1959 III S. 372 f. Das vorinstanzliche Urteil dazu war die Entscheidung des FG München v. 7.3.1958 - III 76-77/55 - DStZ (B) 1958 S. 231 f.

§ 12 Der Begriff der Verwertungsgenossenschaft und die Voraussetzungen der Steuerbefreiung

A. Der Begriff

Die Körperschaftsteuerbefreiung der land- und forstwirtschaftlichen Verwertungsgenossenschaften ist in § 31 Abs. 1 Ziff. 2 KStDV geregelt. Interessant ist, daß auch hier eine Legaldefinition des Begriffs "Verwertungsgenossenschaft" fehlt; der Begriff selbst ist nur in der Überschrift des § 31 KStDV, die "Landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften" lautet, und in zwei der in der Verordnung angeführten Einzelbeispiele enthalten. In der Vorschrift selber finden sich insgesamt fünf Legalbeispiele für Genossenschaften dieser Art: danach gehören zu den Verwertungsgenossenschaften "z. B. die Molkereigenossenschaften, Winzergenossenschaften, Brennereigenossenschaften, Viehverwertungsgenossenschaften, Eierverwertungsgenossenschaften"[1]. Die in der Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung aufgezählten Beispiele sind jedoch bereits durch die auf die Land- und Forstwirtschaft begrenzten Tätigkeiten eingeschränkt worden, denn sie gehören - entsprechend den

1) Neben den Molkereigenossenschaften (Abschn. 67 KStR 1969) und Winzergenossenschaften (Abschn. 68 KStR 1969) sind in den Körperschaftsteuer-Richtlinien 1969 in den Abschn. 69 und 70 noch andere als Verwertungsgenossenschaften eingestuft worden, und zwar "Pfropfenrebengenossenschaften" und "Andere Verwertungsgenossenschaften", die die in Abschn. 70 KStR 1969 bezeichneten Tätigkeiten ausüben.

weiteren Voraussetzungen der Ziffer 2 - zu den Verwertungsgenossenschaften, bei denen sich der Geschäftsbetrieb beschränkt "auf die Bearbeitung oder die Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse, wenn die Bearbeitung oder die Verwertung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt". Aus diesen weiteren Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerbefreiungsvorschrift, die den Tätigkeitsbereich und damit den Handlungsspielraum der Genossenschaftsorgane erheblich einengen, könnte sich das Bedenken ergeben, daß der Begriff "Verwertungsgenossenschaft" nach dem strengen Wortlaut der Vorschrift für diese Genossenschaften zu eng ist. In diese Genossenschaftsgruppe fallen nämlich nicht nur "verwertende, sondern auch bearbeitende Genossenschaften. Diese Differenzierung der erlaubten Grundtätigkeiten könnte vom Begriff "Verwertungsgenossenschaft" her gesehen eigentlich damit begründet werden, daß die Bearbeitung ein Teilakt der Verwertung oder eine besondere Form der Verwertung sei. Das setzt wiederum voraus, daß der Begriff "Verwertung" rechtlich nicht nur als Produktveränderung oder Produktveredelung verstanden werden darf, was dem Begriff "Bearbeitung" sehr nahe käme, sondern auch als "Veräußerung" der Mitglieder-Erzeugnisse.

Im Falle einer solchen begrifflichen Bedeutungsmehrheit stellen die Begriffe "Bearbeitung" und "Verwertung" ein Tätigkeits-Aliud dar. Durch die vom Verordnungsgeber getroffene Unterscheidung der erlaubten Grundtätigkeiten wird zum Ausdruck gebracht, daß der Begriff "Verwertung" hier nicht nur als Veränderung oder Veredelung (= Bearbeitung) verstanden werden darf, sondern

damit auch die Weiterveräußerung (= Verwertung) der Erzeugnisse umfaßt werden soll[2].

Daß die Veräußerung der Erzeugnisse durch die Verwertungsgenossenschaft an außenstehende Dritte in der genossenschaftlichen Praxis nicht Zweckgeschäft, sondern das für den wirtschaftlichen Erfolg der Förderung der Mitgliederwirtschaften unerläßliche Gegengeschäft ist, steht dieser Begriffsauslegung nicht zwingend entgegen. Nach der Meinung des BFH[3] setzt der Begriff "Verwertung" noch nicht einmal voraus, daß die Erzeugnisverwertung als Eigengeschäft betrieben wird. Es reicht danach bereits der Verkauf ohne Verarbeitung bzw. die Mitwirkung beim Verkauf aus, weil eine Verwertung in eigenem Namen von § 31 Abs. 1 Ziff. 2 KStDV nicht ausdrücklich verlangt wird. Davon ausgehend liegt bereits eine Verwertung vor, wenn sich die Genossenschaft vermittelnd, d.h. als Agent beim Verkauf der von ihren Mitgliedern selbst gewonnenen Erzeugnisse, betätigt[4].

Als Ergebnis bleibt somit festzuhalten, daß der die beiden Tätigkeitsformen "Bearbeitung" und "Verwertung" erfassende Begriff "Verwertungsgenossenschaft" gerade nicht zu eng ist, wie auf den ersten Blick vermutet

---

2) Siehe das Urt. d. BFH v. 16.7.1959 - I 132/58 - HFR 1963 S. 75 f., hier S. 76 1. Abs. der Urteilsbegründung: "Auch der Verkauf dieser Erzeugnisse ohne jede Verarbeitung ist eine Verwertung".
3) Urt. d. BFH v. 16.7.1959 - I 132/58 - HFR 1963 S. 75 f., hier S. 76 zweitletzter Abs.
4) So der BFH im Urt. v. 16.7.1959 - I 132/58 - HFR 1963 S. 75 f. Die entgegengesetzte Ansicht des FG Hannover v. 13.2.1958 - III Kö 88/57 - DStZ (B) 1958 S. 190 ff., hier S. 191 unter II. 3., wurde also vom BFH abgelehnt.

werden könnte, sondern in seiner Doppelbedeutung beide Tätigkeiten umfaßt. Aber auch wenn man sich der entgegengesetzten Ansicht anschlösse, wäre das im Hinblick auf die praktischen Folgen unerheblich, da der Begriff, der die Genossenschaft charakterisiert und eingruppiert, nicht notwendigerweise alle Tätigkeiten dieser Genossenschaft zu erfassen braucht.

Aus diesem Grunde ist es auch nicht verwunderlich, daß keine Entscheidung der Steuerrechtsprechung eine beabsichtigte und klärende Begriffsbestimmung enthält, sondern lediglich Ansätze zur Bestimmung des Tätigkeitsinhalts vorhanden sind[5]. Auf dieser Bestimmung des Tätigkeitsinhalts bzw. des Tätigkeitsbereichs liegt auch das Schwergewicht der steuerrichterlichen Entscheidungen[6].

---

5) Das Urt. d. FG München v. 7.3.1958 - III 76-77/55 - DStZ (B) 1958 S. 231 f., hier S. 232 l. Sp. 1. Abs., führt dazu aus: "Die Verwertungsgenossenschaft darf nur Erzeugnisse der Mitglieder verwerten. Die Erzeugnisse müssen von den Mitgliedern selbst gewonnen sein. Das bedeutet, das Erzeugnis muß aus der Wirtschaft des Genossen stammen."
In ähnlicher Weise vermeidet das Urt. d. BFH v. 28.7.1959 - I 150/58 U - BStBl 1959 III S. 372 f., hier S. 373 r. Sp. 2. Abs., die Begriffsinterpretation: "Unter einer landwirtschaftlichen Verwertungsgenossenschaft versteht man eine Genossenschaft, deren Geschäftsbetrieb sich auf die Bearbeitung oder die Verwertung von Erzeugnissen beschränkt, die von den Mitgliedern in ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieben gewonnen worden sind. Produziert die Genossenschaft in ihrem Betrieb selbst für den Markt, ohne dabei die Erzeugnisse ihrer Genossen zu verwerten, so genießt sie die Steuerfreiheit nicht." In derselben Richtung sind auch die Ausführungen desselben BFH-Urteils auf S. 373 r. Sp. 4. Abs. zu verstehen.

6) Mit diesem Komplex befaßt sich der anschließende Gliederungspunkt § 12 B, der die Voraussetzungen der Steuerbefreiung, wie sie die Rechtsprechung interpretiert, kritisch beleuchtet.

B. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung

Nach § 31 Abs. 1 Ziff. 2 KStDV tritt die Befreiung von der Körperschaftsteuer ein, wenn sich der Geschäftsbetrieb der Verwertungsgenossenschaft auf bestimmte Tätigkeiten beschränkt, und zwar auf die Bearbeitung oder Verwertung der von den Genossen selbst gewonnenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse. Dabei muß die Bearbeitung oder Verwertung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegen.

Hinsichtlich des so umrissenen steuerlich begünstigten Zweckgeschäfts entsteht zunächst die grundsätzliche Frage, ob allein auf die tatsächliche Ausgestaltung der geschäftlichen Tätigkeit abzustellen ist oder ob es ausreicht, daß die für die Steuerbefreiung notwendige Beschränkung des Geschäftsbetriebes in der Satzung der Genossenschaft festgelegt ist.

Dabei sind vier verschiedene Möglichkeiten auseinanderzuhalten:

1. Die Satzung kann den Zweck der Vergünstigungsnorm überschreiten, während sich die Genossenschaft tatsächlich im engeren Rahmen der Vorschrift bewegt.
2. Die Satzung kann so eng gefaßt sein, daß sie den Rahmen der Vergünstigungsvorschrift nicht ausschöpft, während das tatsächliche Verhalten der Genossenschaft den von der Satzung gesteckten engen Rahmen überschreitet und dann entweder noch im Rahmen der Vergünstigungsnorm verbleibt oder auch diesen nicht beachtet.
3. Sowohl Satzung als auch faktische Tätigkeit überschreiten den von der Vergünstigungsvorschrift eingeräumten Spielraum.

4. Die Satzung ist enger als die Vergünstigungsnorm und das tatsächliche Gebaren der Genossenschaft beachtet diesen engeren Rahmen.

Fraglich ist für alle vier Fälle zunächst, ob es für die Gewährung der Steuervergünstigung nach § 31 KStDV allein auf die faktische Tätigkeit der Genossenschaft oder den von der Genossenschaft selbst gesetzten rechtlichen Handlungsrahmen ankommt oder ob nach den einzelnen Fallgruppen differenziert werden muß. Der BFH[7] hat sich auf den Standpunkt gestellt, daß die tatsächliche Betätigung den Ausschlag gebe. Zwar spreche zunächst eine Vermutung dafür, daß eine Genossenschaft den Rahmen der Steuervergünstigung überschreite, wenn sie entsprechend ihrer Satzung Geschäfte tätigen könne, die sich außerhalb der von der Vergünstigungsvorschrift gezogenen Grenzen bewegten[8]. Oft könne jedoch der Fall eintreten, daß kleine landwirtschaftliche Genossenschaften der rechtlichen Formulierung des Statuts zu wenig Bedeutung beimäßen, so daß sich versehentlich Formulierungen ergäben, die objektiv den Rahmen der Vergünstigung sprengten. Es widerspräche dem Sinn und

---

7) Urt. d. BFH v. 28.9.1954 - I 127/54 U - BStBl 1954 III S. 339 f. Der Leitsatz der Entscheidung läßt erkennen, daß der BFH Einschränkungen hinsichtlich des alleinigen Abstellens auf die tatsächliche Gestaltung für möglich hält, denn der Leitsatz formuliert ganz neutral, ohne einem der beiden Gesichtspunkte den Vorzug zu geben: "Zur Bedeutung der Fassung der Satzung für die Gewährung der Steuervergünstigung nach § 33 KStDV 1951."

8) Zülow-Henze-Schubert, Die Besteuerung der Genossenschaften, entscheiden sich auf S. 88/89 weder für ein Übergewicht des rechtlichen Rahmens, d.h. also der Satzung, noch des tatsächlichen Geschäftsgebarens. Sie begnügen sich mit dem Hinweis auf die Urteile des RFH v. 28.2.1939 (RStBl S. 894) und des BFH v. 28.9.1954 (BStBl 1954 III S. 339) und verzichten auf eine eigene Stellungnahme.

Zweck des § 31 KStDV, nur mit Rücksicht auf die unglückliche Fassung der Satzung der Genossenschaft den erheblichen steuerlichen Vorteil in einem solchen Fall zu versagen. Daher müsse entscheidend sein, "... ob sie sich nachhaltig ("nach Brauch und Herkommen") von steuerschädlichen Geschäften fernhält, so daß der weiteren Fassung der Satzung hinsichtlich des Geschäftsbereiches sachlich keine Bedeutung zugemessen werden kann"[9]. Dabei liegt die Betonung, wie auch aus dem Klammerzusatz "nach Brauch und Herkommen" hervorgeht, auf dem durch die Klammer erläuterten Begriff "nachhaltig". Zur Ausfüllung dieses Begriffs und damit zur Wahrung der Steuervergünstigung reicht es nach dieser Ansicht noch nicht aus, daß eine landwirtschaftliche Genossenschaft sich in einem bestimmten Veranlagungsabschnitt auf steuerbegünstigte Geschäfte beschränkt hat. Die Tätigkeit der Genossenschaft muß daher, wenn sie steuerlich begünstigt werden soll, sich über einen erheblich längeren Zeitraum, als es ein Veranlagungsabschnitt ist, erstrecken. Die Tätigkeit muß gewissermaßen auf den wirtschaftlichen Charakter der Genossenschaft bestimmend einwirken.

Wenn diese Grundsätze des Bundesfinanzhofs auf die vier oben gebildeten Fallgruppen bezogen werden, ergibt sich folgendes:

Im ersten Fall ist die Satzung, die eine wirtschaftliche Betätigung erlaubt, die weiter geht, als es Sinn und Zweck der Vergünstigungsnorm gestatten, nicht ausschlaggebend, es ist auf die sich im Rahmen der Vergünstigungsvorschrift bewegende tatsächliche Tätigkeit ab-

---

9) Urt. d. BFH v. 28.9.1954 U - I 127/54 - BStBl 1954 III S. 339 f., hier S. 339 r. Sp. letzter Abs.

zustellen. Das hätte die Anwendung der Steuerbefreiungsvorschrift des § 31 KStDV zur Folge.

Im zweiten Fall ist das den engen Rahmen der Satzung überschreitende tatsächliche Handeln, solange nicht auch der Rahmen der Vergünstigungsnorm überschritten wird, steuerunschädlich, der Unterschied zwischen Satzung und Handlungswirklichkeit spielt steuerlich keine Rolle. Bei gleichzeitiger Überschreitung auch des Rahmens der Vergünstigungsvorschrift ist die Steuervergünstigung nicht anwendbar.

Der dritte und vierte Fall sind unproblematisch, da beide Kriterien, auf die abgestellt werden kann, den Rahmen der Vergünstigungsregelung entweder überschreiten und damit die Steuerschädlichkeit nach sich ziehen oder im Rahmen der Steuernorm bleiben und damit der Genossenschaft die Steuerbefreiung erhalten.

Die beiden letzten Fallgruppen geben für die Beantwortung der Frage, ob dem Bundesfinanzhof zuzustimmen ist, wenig Anhaltspunkte. Da sind die beiden ersten Fallgruppen schon aufschlußreicher. Bei genauer Betrachtung dieser beiden Gruppen wird klar, daß eine einheitliche Beurteilung der verschiedenen Möglichkeiten nicht sachgerecht ist.

Zunächst muß es bei allen vier Gruppen auf den vom Sinn und Zweck geprägten Rahmen der Vergünstigungsnorm ankommen. Wird dieser Rahmen, innerhalb dessen genossenschaftliche Handlungen nur begünstigt werden sollen, von dem tatsächlichen Umfang oder der tatsächlichen Art der Geschäfte überschritten, so kann die Satzung, die sich innerhalb des normativen Rahmens bewegt, keine Bedeutung für die Gewährung der Vergünstigung haben. Inso-

weit ist auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen, da das entgegengesetzte Ergebnis unerträgliche Folgen hätte. Dann brauchte steuerlich nämlich nur in der Satzung der Rahmen der in Betracht kommenden Steuerbefreiungs- oder Steuerermäßigungsvorschrift beachtet zu werden; ansonsten könnte die Genossenschaft geschäftlich tun oder lassen, was sie will, ohne die Steuervergünstigung zu verlieren. Daß ein solches Ergebnis nicht richtig sein kann, liegt auf der Hand. Hier hat der Vorrang der Handlungswirklichkeit vor der Satzung zur Folge, daß sich steuerliche Nachteile für die Genossenschaft einstellen.

Dann ist es aber auch folgerichtig, in dem umgekehrten Fall, in dem die Satzung den Normzweck der Vergünstigungsvorschrift mißachtet (1. Fallgruppe), während sich die tatsächlichen Geschäfte innerhalb des normativen Rahmens bewegen, auf die Handlungswirklichkeit abzustellen. Das entspricht auch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die an das faktisch Bestehende anknüpft und bei Widersprüchen zwischen rechtlicher und tatsächlicher Ausgestaltung sich zugunsten der letzteren als der steuerlichen Betrachtungsgrundlage entscheidet. In diesem Fall führt die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu einem für die Genossenschaft günstigen Ergebnis, da die Steuervergünstigungsvorschrift anwendbar bleibt.

Dagegen ist bei den übrigen Fällen, in denen sich beide - Satzung und Handlungswirklichkeit - entweder im Rahmen der Vergünstigungsvorschrift bewegen oder gemeinsam diesen Rahmen überschreiten (2. Fallgruppe, 1. Alternative; 3. und 4. Fallgruppe) kein Grund ersichtlich, warum nicht auf den rechtlichen Rahmen, d.h. die Formulierung

der Satzung, abgestellt werden soll. Hinzu kommt, daß es bei einer Prüfung einer Genossenschaft leichter ist, auf das konkret vorliegende Statut abzustellen. Die Prüfung und Überwachung des tatsächlichen Geschäftsgebarens ist nämlich mit größerem Aufwand und nicht unerheblichen praktischen Schwierigkeiten verbunden.

Dieses Ergebnis trägt aber auch der Tendenz in der Steuerrechtsprechung Rechnung, die die rechtliche Gestaltung in größerem Maße und zunehmend berücksichtigt, sofern steuerlich vertretbare Ergebnisse erzielt werden.

Als Gesamtergebnis ist somit festzuhalten, daß der undifferenzierten pauschalen Beurteilung dieses Problemkreises durch den BFH[10] nicht ganz zuzustimmen ist. Das steuerliche und damit das wesentliche Ergebnis der BFH-Ansicht wird dadurch jedoch nicht berührt. Das gilt insbesondere für den in der Praxis wohl wichtigsten Fall, nämlich daß die Satzung den Rahmen der Vergünstigungsnorm überschreitet, während das tatsächliche Verhalten der Genossenschaft innerhalb der Schranken der Norm verbleibt.

I. Die Selbstgewinnung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse durch die Genossen

Im Anschluß an dieses Problem des Einflusses der Genossenschaftssatzung auf die Steuervergünstigung, das allgemeinen Charakter hat, interessieren die Probleme, die

10) Urt. d. BFH v. 28.9.1954 - I 127/54 U - BStBl 1954 III S. 339 f., hier S. 339 r. Sp. letzter Abs.

auf Grund der einzelnen Tatbestandsmerkmale des § 31 Abs. 1 Ziff. 2 KStDV bestehen und von der Rechtsprechung entschieden werden mußten.

Zu der für die Gewährung der Steuerbefreiung wesentlichen Frage der "Selbstgewinnung" land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse nahmen von der Vielzahl genossenschaftssteuerlicher Urteile allerdings nur zwei Entscheidungen[11] kurz Stellung. Das Gutachten des BFH vom 2. Dezember 1950 beschäftigte sich mit diesem Tatbestandsmerkmal anläßlich der steuerlichen Behandlung der in Genossenschaftsform gekleideten Zentralen der landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften und sah diese Voraussetzung für die subjektive Steuerbefreiung auch bei den Zentralen als gegeben an, auch wenn der Begriff "selbstgewonnene Erzeugnisse" seinem Ausdruck nach eigene landwirtschaftliche Produktion verlange[12], was bei den Zentralen de facto nicht der Fall sei. Der BFH begründete diese begriffliche Erweiterung mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes, wonach es für die Steuerbefreiung genügen müsse, "wenn die Bearbeitung und Verwertung sich auf die von den Mitgliedsgenossenschaften erfaßten landwirtschaftlichen Erzeugnisse ihrer Mitglieder beschränkt, ..."[13].

---

11) Bei den beiden Entscheidungen handelt es sich um das Gutachten des BFH v. 2.12.1950 - I D 3/50 S - BStBl 1951 III S. 26 ff., hier S. 28 l. Sp. letzter Abs., und das Urt. d. BFH v. 29.8.1963 - V 239/59 U - BStBl 1963 III S. 519 f., hier S. 520 r. Sp. 3. Abs.

12) Zülow-Henze-Schubert, Besteuerung der Genossenschaften, S. 89, halten es für unabdingbar, daß das Erzeugnis aus der Wirtschaft der Genossenschaft kommen muß; es reiche jedoch die Verwendung von Hilfskräften zur Gewinnung aus.

13) Gutachten d. BFH v. 2.12.1950 - I D 3/50 S - BStBl 1951 III S. 26 ff., hier S. 28 l. Sp. letzter Abs.

Das Urteil des BFH vom 29. August 1963 sah den Begriff der "Gewinnung", der dort im Rahmen umsatzsteuerlicher Überlegungen behandelt wurde, als Vorgang an, "bei der die Erzeugnisse durch Nutzung eines Naturprozesses entstehen".[14] Als Gegenbegriff sieht der BFH den Begriff "Herstellung" landwirtschaftlicher Erzeugnisse an, bei dem es sich immer um mehr oder weniger intensive Steuerung von Produktionsvorgängen handele.

Die seltene Behandlung des Tatbestandsmerkmals "selbst gewonnene Erzeugnisse" in der Körperschaftsteuerrechtsprechung ist kein Mangel, sondern weist darauf hin, daß hier nicht die wichtigen Probleme und Fragen der Besteuerung der land- und forstwirtschaftlichen Verwertungsgenossenschaften liegen, die durch die Gerichte unbedingt hätten geklärt werden müssen. Aus diesem Grunde kommt den knappen Ausführungen des BFH zu dieser Tatbestandsvoraussetzung des § 31 Abs. 1 Ziff. 2 KStDV hier nur ergänzende Bedeutung zu; die eigentlichen Probleme der Gewährung der Steuerbefreiung liegen bei der Behandlung des Tatbestandsmerkmals "im Bereich der Land- und Forstwirtschaft".

II. Die Bearbeitung oder Verwertung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft

Das Tatbestandsmerkmal "im Bereich der Land- und Forstwirtschaft" kann wegen seiner großen Bedeutung für die Gewährung der Steuerbefreiung nach § 31 KStDV als die

---

14) So der Wortlaut des Urt. d. BFH v. 29.8.1963 - V 239/59 U - BStBl 1963 III S. 519 f., hier S. 520 r. Sp. 3. Abs.

entscheidende Voraussetzung bezeichnet werden. Dementsprechend befaßt sich eine größere Anzahl höchstrichterlicher Entscheidungen[15] mit der Frage, wann der Bereich der Land- und Forstwirtschaft eingehalten und wann er überschritten ist. Die Rechtsprechung prüft jedesmal in ihren Urteilen die in Frage stehenden verschiedenen Betätigungen der Verwertungsgenossenschaften im Hinblick auf diese Bereichsbeschränkung. Dabei können zwei Tätigkeitsgruppen voneinander unterschieden werden, die sich als besonders wichtig herausgestellt haben: einmal die früher ungeklärte und heftig umstrittene, heute durch § 31 Abs. 2 KStDV normativ geregelte Beteiligung an anderen Unternehmen, zum anderen die Gruppe der zahlreichen Einzeltätigkeiten, die bei den verschiedenen Verwertungsgenossenschaften anfallen können. Die zweite Gruppe ist allerdings nur unter dem Gesichtspunkt einer Mehrfachbeurteilung einer bestimmten Einzeltätigkeit durch die Rechtsprechung interessant, die zahlreichen Einzeltätigkeiten, die insgesamt bei den land- und forstwirtschaftlichen Genossenschaften anfallen können, sind mit der zur Abgrenzung erforderlichen Gründlichkeit in den Körperschaftsteuerrichtlinien 1969 aufgezählt[16].

Das Erfordernis, daß die steuerbegünstigten Tätigkeiten zum Bereich der Land- und Forstwirtschaft gehören müssen, dient der Abgrenzung zur gewerblichen Betätigung[17], die steuerlich gerade nicht gefördert werden

---

15) Siehe die in § 12 B. II. 1. Fußnote 25 und 27 zitierten Entscheidungen.
16) Insoweit soll hier auf die Aufzählung in den Abschn. 67 bis 70 KStR 1969 verwiesen werden.
17) Vgl. Abschn. 66 Abs. 8 KStR 1969. Danach ist der Begriff "im Bereich der Land- und Forstwirtschaft" nach denselben Grundsätzen auszulegen, die für die Abgrenzung der Land- und Forstwirtschaft gegenüber dem Gewerbebetrieb gelten.

soll. An der Abgrenzung der land- und forstwirtschaftlichen Verwertung oder Bearbeitung der Erzeugnisse zur gewerblichen Form entzünden sich auch die Probleme, die die Rechtsprechung im Hinblick auf dieses Tatbestandsmerkmal zu lösen hatte. Dabei war stets unumstritten, daß die Gewerblichkeit des genossenschaftlichen Verhaltens sowohl aus der Art und Weise der Verwertung oder Bearbeitung als auch aus der Form der Absatzgestaltung[18] herrühren kann. Gemischte Genossenschaften, die in Teilbereichen landwirtschaftlich, teilweise aber auch gewerblich tätig sind, unterliegen dabei stets der vollen Steuerpflicht, da die teilgewerbliche Betätigung das erforderliche Verbleiben im Landwirtschaftsbereich ausschließt.

Als wesentliches Hilfsmerkmal für die Abgrenzung landwirtschaftlich - gewerblich wird die Überlegung angesehen, ob "der g e l i e f e r t e G e g e n s t a n d als land- und forstwirtschaftliches Erzeugnis anzusprechen ist"[19]. Zülow-Henze-Schubert ziehen dann die Folgerung, daß auch die Verwertungstätigkeiten

---

18) Die Form der Absatzgestaltung der Verwertungsgenossenschaften wird jedoch nicht durch die Einschaltung von Anschluß- bzw. Lieferungsgenossenschaften in steuerschädlicher Weise beeinflußt, da diese nicht am Absatzvorgang an Dritte beteiligt sind, sondern quasi "auf der anderen Seite" des Gesamtabsatzvorganges zwischen dem Einzelerzeuger-Mitglied und seiner Verwertungsgenossenschaft stehen. Aus diesem Grunde führt diese Einschaltung auch nicht zur Steuerpflicht der Verwertungsgenossenschaft. Vgl. Abschn. 66 Abs. 5 KStR 1969.

19) Zülow-Henze-Schubert, Besteuerung der Genossenschaften, S. 95.

der so eingestuften Erzeugnisse in demselben Bereich, nämlich dem der Land- und Forstwirtschaft, verbleiben. Eine solche Abgrenzung und Folgerung ist aber deshalb gefährlich, weil für die Inhaltsbestimmung des "land- und forstwirtschaftlichen Bereichs" zunächst nicht das fertige Produkt oder Erzeugnis entscheidend sein sollte, sondern die konkrete Art und Weise, in der dieses verwertet[20] wird. Erst von der Verwertungsart her läßt sich die Folgerung auf ein land- oder forstwirtschaftliches Erzeugnis ziehen; anderenfalls käme man zu dem bedenklichen Ergebnis, daß ohne Berücksichtigung des individuellen Verwertungsvorganges ein Erzeugnis nur deshalb immer gewerblich oder landwirtschaftlich bleibt, weil es einmal von der Verkehrsauffassung in seinem Urzustand als gewerblich oder landwirtschaftlich eingestuft worden ist. Diese Folgerung, die angesichts der schwierigen und oft nur mit unsicheren Kriterien durchführbaren Abgrenzung beider Bereiche sehr zweifelhaft ist, muß den Verwertungsvorgang bei der Einstufung mitberücksichtigen, denn die konkrete Art der Verwertung eines Erzeugnisses ist ein bei der Bildung der Verkehrsauffassung mitwirkender Faktor. Wenn aber die Verkehrsauffassung ausschlaggebend sein soll, müssen die sie bildenden Faktoren berücksichtigt werden.

Kriterien der Rechtsprechung für die Abgrenzung hat zunächst einmal das bereits häufig zitierte und für die Genossenschaftsbesteuerung wichtige Gutachten des BFH

---

20) Hier soll der oben in § 12 A. zugrunde gelegte Verwertungsbegriff verwendet werden.

vom 8. September 1953[21] genannt. Danach stellen sowohl Technisierung und Modernisierung eines genossenschaftlichen Unternehmens als auch dessen großzügige Ausstattung mit Kapital- und Anlagevermögen keine Überschreitung des Bereichs der Land- und Forstwirtschaft dar[22]. Eine solche steuerschädliche Bereichsüberschreitung liegt selbst dann nicht vor, wenn eine Genossenschaft die Überschüsse in erheblichem Umfange zur Erweiterung der Anlagen verwendet und sie nicht als Warenrückvergütungen oder Gewinnausschüttungen den Genossen zukommen läßt. In einem solchen Fall kann jedoch die Steuerschädlichkeit der Betätigung aus § 6 StAnpG als Mißbrauchsfolge eines solchen Verhaltens gegeben sein. Technisierung, Modernisierung und Ausstattung mit Kapital und Anlagevermögen[23] sind in erster Linie von der Größe der Genossenschaft und damit von der Zahl der in der Genossenschaft zusammengeschlossenen Mitglieder abhängig. Da der Gesetzgeber im Hinblick auf die Größe eines genossenschaftlichen Unternehmens keine Schranken gezogen hat, darf die Größe kein die Vergünstigung ausschließendes Merkmal sein. Dann ist es nur folgerichtig,

---

21) Gutachten d. BFH v. 8.9.1953 - I D 2/52 S - BStBl 1954 III S. 38 ff., hier S. 40 l. Sp. 3. Abs.

22) Vgl. auch Leitsatz 1 und 2 des BFH-Gutachtens v. 8.9.1953 - I D 2/52 S - BStBl 1954 III S. 38 ff., hier S. 40 l. Sp. 3. Abs.

23) Die Frage der Reservenbildung, die hier aktuell wird, ist oben in § 9 Das Verbot einer übermäßigen Reservenbildung, behandelt worden. Sie ist hier aus systematischen Gründen nicht einbezogen worden, da sie nicht eine Frage des "Bereichs" ist, sondern ein Problem des Mißbrauchs bürgerlich-rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten nach § 6 StAnpG.

die Größe als für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft unbedeutendes Merkmal anzusehen. Allein aus der Größe und der damit verbundenen mehr oder weniger personal- und kapitalintensiven Struktur des Unternehmens kann somit nicht die Gewerblichkeit der genossenschaftlichen Tätigkeit hergeleitet werden.

Wenn diese Überlegungen, die die Rechtsprechung sachgerecht und konsequent verfolgt hat, auf das Tatbestandsmerkmal "Bereich der Land- und Forstwirtschaft" des § 31 Abs. 1 KStDV angewendet werden, so ist dessen Bereich nur dann überschritten, wenn die Art der genossenschaftlichen Tätigkeit mit einer Verwertung oder Bearbeitung von nach der Verkehrsauffassung landwirtschaftlichen Produkten bzw. Erzeugnissen nichts mehr zu tun hat.

1. Beteiligungen

Wie eng oder wie weit dieses "Nichts-zu-tun-Haben" zu verstehen ist, war auch Grundlage des bedeutendsten Meinungsstreites zwischen Rechtsprechung und Schrifttum, und zwar bei der Frage der Bereichsüberschreitung durch sich an anderen Unternehmen beteiligende Genossenschaften, bei der es um die steuerliche Behandlung dieser Beteiligung ging[24]. Der Streit ist durch die Einführung des § 31 Abs. 2 KStDV im Jahre

---

24) Auch hier ging es um die Abgrenzung landwirtschaftlich - gewerblich, da eine Steuerschädlichkeit von Beteiligungen nur mit der allgemeinen Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr und damit mit der Gewerblichkeit der Beteiligungstätigkeit zu begründen ist.

1959 beigelegt worden. Danach ist die Beteiligung der Genossenschaft an steuerpflichtigen Unternehmen steuerschädlich, stellt also für Verwertungsgenossenschaften eine Überschreitung des land- und forstwirtschaftlichen Bereichs dar. Das soll - und darin liegt der Kompromiß, der die frühere Meinung des Schrifttums teilweise berücksichtigt - aber nicht für geringfügige Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gelten. Um Streit bei der Auslegung des Begriffs "geringfügig" von vornherein zu vermeiden, gab der Verordnungsgeber in § 31 Abs. 2 Sätze 3 und 4 KStDV eine nach Gesellschaftsformen differenzierte Legaldefinition dieses Begriffs. Nach § 31 Abs. 2 Satz 2 KStDV ist eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft geringfügig, wenn der Nennwert der Beteiligung vier v. H. des Nennkapitals der Kapitalgesellschaft nicht übersteigt. Bei einer Beteiligung an Genossenschaften hingegen darf nach § 31 Abs. 2 Satz 4 KStDV das Stimmrecht vier v. H. aller Stimmrechte und das Geschäftsguthaben zehn v. H. der Summe aller Geschäftsguthaben nicht übersteigen. Der Kompromißcharakter kommt besonders dadurch zum Ausdruck, daß die Unterscheidung praktisch dreifach ist, da die Beteiligung an Personengesellschaften (OHG, KG, also auch GmbH & Co KG) immer - auch bei wirtschaftlicher Geringfügigkeit - den Verlust der Steuerbefreiung nach sich zieht.

Diese Regelung durch den Verordnungsgeber muß als nicht folgerichtig bezeichnet werden, da es für die Frage der "Bereichsüberschreitung" - wie oben dargelegt - auf die Art der Verwertung erheblich mitankommt, diese aber bei der Festlegung ganz bestimmter Prozentsätze, bei denen im Ergebnis der land- und forstwirtschaftliche Bereich nicht überschritten sein soll, unberücksichtigt bleibt. Als positiven Aspekt

hat die Regelung dagegen die Klarheit fester Grenzen und damit den praktisch wichtigen genauen Umriß eines bestimmten genossenschaftlichen Handlungsspielraums für sich; sie brachte den Betroffenen im Gegensatz zur früheren Rechtsprechung[25] erheblich weniger Einschränkungen und fand schon deshalb deren Beifall. Die Rechtsprechung die hier zum Beteiligungsproblem zitiert worden ist, hat sich bis zur Neufassung des § 31 KStDV konsequent und berechtigterweise auf den Standpunkt gestellt, daß Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und steuerpflichtigen Genossenschaftszentralen eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr in gewerblicher Form darstellt und diese Betätigung eine Verletzung des Tatbestandsmerkmals "land- und forstwirtschaftlicher Bereich" beinhaltet. Konsequent war dieser Standpunkt der Rechtsprechung deshalb, weil die durch § 31 Abs. 1 Ziff. 2 KStDV steuerlich begünstigten Zweckgeschäfte - die Bearbeitung oder Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen Erzeugnisse - mit der Beteiligung an anderen Unternehmen nichts gemein haben, auch wenn dadurch z. B. die Absatztätigkeit der Verwertungsgenossenschaft erleichtert werden kann. Es soll deshalb auch nicht geleugnet werden, daß eine solche Beteiligung z. B. an einer steuerpflichtigen Genossenschaftszentrale der sich beteiligenden Ge-

---

25) Gutachten d. BFH v. 2.12.1950 - I D 3/50 S - BFHE Bd. 55 S. 65 ff., hier die Leitsätze auf S. 65 und die Ausführungen auf S. 71 unter IV.;
Urt. d. BFH v. 2.2.1954 - I 85/53 U - BStBl 1954 III S. 102 f., hier der Leitsatz auf S. 102 und auf S. 103 r. Sp. der 1. Abs. der Urteilsbegründung;
Urt. d. BFH v. 21.5.1957 - I 228/56 S - BStBl 1957 III S. 251 f., hier der Leitsatz auf S. 251 und die ganze linke Spalte der S. 252;
Urt. d. BFH v. 8.10.1957 - I 43/57 U - BStBl 1958 III S. 95 f., hier der Leitsatz auf S. 95 und die Ausführungen auf S. 96 l. Sp. zweitletzter Abs.;
ferner das Urt. d. FG München v. 8.3.1957 - III 68/56 - EFG 1957 S. 317 unter mehrmaligem Bezug auf das hier ebenfalls angeführte BFH-Urteil v. 2.2.1954.

nossenschaft mannigfaltige Vorteile bringen kann. Es würde jedoch bedeuten, daß der ursprünglich eng konzipierte Rahmen der Befreiungsvorschrift des § 31 KStDV gesprengt wird, wenn nur auf die der Genossenschaft wirtschaftlich erwachsenden Vorteile geachtet wird. Eine solche Einstellung stünde nicht nur im Gegensatz zum Wortlaut der betreffenden Norm, sie würde auch jegliche Art erwerbswirtschaftlichen Verhaltens privilegieren und alle Handlungen, die der Gewinnmaximierung einer Genossenschaft dienen, schützen. Der erwerbswirtschaftlich-gewerbliche Charakter von Beteiligungen verhindert aber auch die Einstufung einer solchen Tätigkeit als steuerunschädliches Hilfs- oder Gegengeschäft[26], weil der Beteiligungstätigkeit die diesen Geschäftsarten eigene enge Beziehung zu den begünstigten Zweckgeschäften fehlt.

Ihren Anfang nahm die Reihe der sich zu dieser Frage äußernden höchstrichterlichen Urteile mit der Entscheidung des BFH vom 12. Januar 1954[27]. Gründend auf dem Gutachten des BFH vom 2. Dezember 1950[28], das die in Form von Genossenschaften gekleideten Zentralen landwirtschaftlicher Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften steuerfrei beließ, wenn die ihnen angeschlossenen Einzelgenossenschaften die Befreiungs-

---

26) Siehe den Begriffsinhalt beider Geschäftsarten oben in § 3 A. II. und III.
27) Urt. d. BFH v. 12.1.1954 - I 88/53 U - BStBl 1954 III S. 101 f.
28) Gutachten d. BFH v. 2.12.1950 - I D 3/50 S - BStBl 1951 III S. 26 ff., hier insbesondere die beiden Leitsätze auf S. 26.

voraussetzungen erfüllten und die Zentralen ausschließlich Erzeugnisse dieser Mitglieder bearbeiten oder verwerten, das über die Steuerfreiheit der in Form von Kapitalgesellschaften gekleideten Zentralen ablehnte, sah dieses erste Urteil den Bereich der Landwirtschaft durch die Beteiligung der Genossenschaft an einer Kommanditgesellschaft als überschritten an. Den Grund erblickte der BFH[29] in der Beteiligung nichtsteuerbegünstigter Personen an der Kommanditgesellschaft. Die Verbindung einer Genossenschaft mit nichtsteuerbegünstigten Personen zum gemeinschaftlichen Betrieb eines Unternehmens überschreite den "Kreis" der Landwirtschaft, weil dann eine ähnliche wirtschaftliche Lage gegeben sei wie beim steuerschädlichen Warenbezug von Nichtmitgliedern.

Im Urteil vom 2. Februar 1954[30], das im Leitsatz einer landwirtschaftlichen Verwertungsgenossenschaft die Steuerbefreiung versagte, die sich an einer Kapitalgesellschaft in Höhe von 72 v. H. beteiligt hatte und der sie einen Großteil ihrer Milch verkaufte, bringt der BFH für den von ihm vertretenen Standpunkt das zusätzliche Argument, daß - unter Berücksichtigung der Verschiedenheit von Genossenschaft und Kapitalgesellschaft - die Teilnahme einer Genossenschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mittels einer kapitalgesellschaftlichen Beteiligung wirtschaftlich Betätigung im Sinne einer Kapitalgesellschaft sei. Dies

---

29) Urt. d. BFH v. 12.1.1954 - I 88/53 U - BStBl 1954 III S. 101 f., hier S. 102 1. Sp. 2. Abs. der Urteilsbegründung.
30) Urt. d. BFH v. 2.2.1954 - I 85/53 U - BStBl 1954 III S. 102 f.

habe die Folge, daß die Genossenschaft steuerlich wie eine nichtbegünstigte Kapitalgesellschaft behandelt werden müsse.

Noch unbeantwortet blieb im Falle dieser wesentlichen Beteiligung die Frage, ob die Steuervergünstigung stets, also auch bei nur geringfügiger Beteiligung, entfällt. Dieses Problems nahmen sich die beiden höchstrichterlichen Urteile vom 21. Mai 1957[31] und vom 8. Oktober 1957[32] an. Der Vollständigkeit halber sei in diesem Zusammenhang auch noch auf das sich mit dieser Frage befassende finanzgerichtliche Urteil vom 8. März 1957[33] hingewiesen.

Alle drei Urteile gelangten zu dem im Schrifttum[34] und von genossenschaftlicher Seite heftig kritisierten Ergebnis, daß unabhängig von der Rechtsform des steuerpflichtigen Beteiligungsunternehmens auch geringfügige Beteiligungen eine Überschreitung des Bereichs der Landwirtschaft darstellen, "wenn die Beteiligung im Rahmen

---

31) Urt. d. BFH v. 21.5.1957 - I 228/56 S - BStBl 1957 III S. 251 f. Siehe auch die Anmerkung von Grieger zum Urt. d. BFH v. 21.5.1957 - I 228/56 S - DStZ (A) 1957 S. 286 f.

32) Urt. d. BFH v. 8.10.1957 - I 43/57 U - BStBl 1958 III S. 95 f.

33) Urt. d. FG München v. 8.3.1957 - III 68/56 - EFG 1957 S. 317.

34) Vgl. die Anmerkung von Schubert zu dem BFH-Urteil v. 21.5.1957 - I 228/56 S - BB 1957 S. 778 f., hier auf S. 778 unter 1. und 2.
Ebenso kritisch in der Frage der Steuerschädlichkeit von Beteiligungen an Zentralgenossenschaften Paulick, StuW 1957 Sp. 337 ff. "Zur Steuerbefreiung der landwirtschaftlichen Verwertungsgenossenschaften insbesondere bei Beteiligung an einem Handelsunternehmen", hier unter V. und VI. in Sp. 342 ff.

des Geschäftsbetriebs der Genossenschaft und im gesellschaftlichen und vertraglichen Zusammenschluß der Erzeuger, der Genossenschaften und der Kapitalgesellschaft eine ins Gewicht fallende Bedeutung hat"[35]. Das FG München läßt in seinem Urteil bereits eine unter 1 v. H. liegende Nominalbeteiligung an einer nichtsteuerbegünstigten Körperschaft ausreichen, um bei wesentlicher wirtschaftlicher Bedeutung dieser Beteiligung die persönliche Steuerbefreiung des § 31 KStDV zu versagen. Worin die "wesentliche wirtschaftliche Bedeutung" bei einer so geringen Beteiligung liegen soll, blieb allerdings unbeantwortet[36].

Hauptargument aller Entscheidungen ist, daß in der Beteiligungstätigkeit selbst die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zu sehen ist, und zwar dadurch, daß sich die Genossenschaft bzw. bei Zentralen die Einzelgenossenschaften in ihrer Gesamtheit durch die Beteiligung das Beteiligungsunternehmen steuern und ihren Zielen und Zwecken dienstbar machen können. Ausführungen oder Gegenargumente zu der von Paulick[37] vertretenen Ansicht, daß zumindest bei der Beteiligung an Genossenschaftszentralen ohne Rücksicht auf die Höhe der Beteiligung und die Frage der Steuerfreiheit oder Steuerpflicht dieser Zentralen eine andere Betrachtung und Entscheidung geboten sei, fehlen in der Rechtsprechung.

---

35) So lautet der 2. Halbsatz des Leitsatzes des Urt. d. BFH v. 21.5.1957 - I 228/56 S - BStBl 1957 III S. 251 f., hier S. 251 l. Sp.
36) Vgl. den Leitsatz des Urt. d. FG München v. 8.3.1957 - III 68/56 - EFG 1957 S. 317.
37) Paulick, StuW 1957 Sp. 337 ff.

So kontinuierlich die Rechtsprechung ihren Rechtsstandpunkt auch vertreten hat, bei der Neuregelung des § 31 Abs. 2 KStDV ist sie mit ihrer Meinung nur teilweise berücksichtigt worden, und zwar insoweit, als Beteiligungen auch jetzt noch grundsätzlich als steuerschädliche Betätigungen von der KStDV behandelt werden. Bei der ehemals wichtigen Streitfrage der Behandlung geringfügiger Beteiligungen[38] ist der Verordnungsgeber der Rechtsprechung jedoch nicht gefolgt, wohl vor den harten steuerlichen Konsequenzen für die Einzelgenossenschaften zurückschreckend, die die normative Festlegung dieses Standpunkts mit sich gebracht hätte[39].

2. Einzeltätigkeiten

Hinsichtlich der oben erwähnten, in diesem Zusammenhang interessierenden zweiten Gruppe[40] der von der Rechtsprechung mehrfach beurteilten Einzeltätigkeiten sind

---

38) Wann "geringfügige Beteiligungen" vorliegen, ist in § 31 Abs. 2 Satz 3 KStDV geregelt. Dort wird zwischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften unterschieden. Die die Genossenschaften betreffende Regelung hinsichtlich der noch steuerunschädlichen Beteiligungshöhe findet insbesondere bei Beteiligungen an Zentralgenossenschaften ihre Bedeutung und praktische Anwendung. Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Zentralgenossenschaften selber vergleiche die sich auf das BFH-Gutachten v. 2.12.1960 - I D 3/50 S - BStBl 1951 III S. 26 ff. stützende Regelung in Abschn. 71 KStR 1969.

39) Vgl. auch die kurze Anmerkung von Grieger zu dem Urt. d. BFH v. 21.5.1957 - I 228/56 S - BB 1957 S. 778 oben links; nach dessen Ansicht liegt der Hauptgrund einer Beteiligung in der zweckmäßigeren und rationelleren Gestaltung der Erzeugnisverwertung.

40) Siehe die oben in § 12 B. II. S. 174 getroffene Differenzierung zwischen Beteiligungen als der ersten und allen anderen Einzeltätigkeiten als der zweiten Gruppe.

zwei Betätigungen hervorzuheben. Die eine hängt mit den von den Genossenschaften zwangsläufig vorgenommenen Gegengeschäften[41] zusammen, also mit dem von den Verwertungsgenossenschaften in erster Linie als Gegengeschäft durchgeführten Produktabsatz. Die andere Einzelbetätigung ist dagegen durch die Zweifel, die an der Landwirtschaftlichkeit des Erzeugnisses "Schlagsahne" bestehen, zweimal Gegenstand der Rechtsprechung geworden.

a) Der Produktabsatz durch die Verwertungsgenossenschaften ist als unumgängliches Gegengeschäft zur Erreichung des genossenschaftlichen Förderungszieles notwendig. Aus diesem Grunde bleibt z. B. bei Winzergenossenschaften der Absatz der Erzeugnisse (= Gegengeschäft) im Bereich der Landwirtschaft und damit steuerunschädlich. Dabei ist es gleichgültig, ob der Nichtmitglieder-Absatz an den Großhandel oder einzelne Verbraucher erfolgt. Wenn aber der Verkauf auf eine unübliche und in dieser Form nicht notwendige Art und Weise geschieht, kann das ausnahmsweise die Körperschaftsteuerpflicht der Verwertungsgenossenschaft nach sich ziehen. Die Überschreitung des landwirtschaftlichen Bereichs durch die Art der Gegengeschäfte hängt aber, wie stets bei der Frage der Überschreitung des landwirtschaftlichen Bereichs, von den Umständen des Einzelfalles ab[42].

41) Vgl. hinsichtlich des Inhalts und der Art dieser Geschäfte die Ausführungen oben in § 3 A. II.

42) Das ist ständige Rechtsprechung; stellvertretend für alle das Urt. d. BFH v. 27.4.1954 - I 150/52 U - BStBl 1954 III S. 191 f., hier S. 192 r. Sp. 2. Abs. Das Urt. d. BFH v. 4.12.1962 - I 231/61 U - BStBl 1963 III S. 234 f., bei dem es um die steuerliche Behandlung des Verkaufs von Erzschlacke durch eine steuerbefreite Forstgenossenschaft ging, weist aber trotz der Bedeutung der Einzelfallumstände darauf hin, "daß ganz allgemein im Bereich der Land- und Forstwirtschaft Haupt- und Nebenbetrieb mit der Gewinnung bzw. Verarbeitung der Urerzeugnisse zu tun haben müssen" (S. 244 1. Sp. ganz unten).

Ein Überschreiten des Landwirtschaftsbereiches ist z. B. von der Rechtsprechung angenommen worden, wenn der Verkauf der Erzeugnisse nicht direkt durch die Genossenschaft, sondern mittels eines an einen Dritten verpachteten Ausschanks erfolgt[43] und die der Genossenschaft selbst gezogenen engen Grenzen unberücksichtigt bleiben[44]. Als weiteren Fall einer die Steuerpflicht auslösenden Bereichsüberschreitung hat die Rechtsprechung den Fall entschieden, daß von den Genossenschaftsmitgliedern nicht selbst erzeugte Bestandteile dem Eigenerzeugnis hinzugefügt werden, um es qualitativ zu verbessern oder einen höheren Preis zu erzielen[45]. Bei dem Fall, der vom BFH in diesem Zusammenhang entschieden worden war, ging es um den Zusatz von Fremdwein zu dem von den Mitgliedern der Winzergenossenschaft selbst gewonnenen Wein. Nach Ansicht des BFH ist der Bereich der Landwirtschaft in diesem Fall nur dann nicht überschritten, "wenn es sich um ein steuerunschädliches Hilfsgeschäft handelt, also wenn der Zukauf unumgänglich notwendig ist, um den eigentlichen Genossenschaftszweck - die Verarbeitung und Bearbeitung sowie Verwertung des gemeinsamen Erzeugnisses der Mit-

---

43) Urt. d. BFH v. 27.4.1954 - I 150/52 U - BStBl 1954 III S. 191 f., hier S. 192 r. Sp. 2. Abs. Siehe zu diesem Urteil die Anmerkung von Kaatz, FR 1954 S. 564, hier die r. Sp. 2. und 3. Abs.

44) Nach Kaatz, FR 1954 S. 564, ist z. B. bereits der Verkauf von Flaschenwein durch die Genossenschaft Weinhandel und damit steuerschädlich.

45) So das Urt. d. BFH v. 10.2.1953 - I 123/52 U - BStBl 1953 III S. 81 f., hier der Leitsatz auf S. 81 und die Ausführungen auf S. 81 r. Sp. drittletzter Abs.

glieder - zu erreichen. Die Beifügung des Fremdweins muß also unbedingt notwendig sein, um ein verkäufliches Gut zu schaffen"[46]. Ist diese "unbedingte Notwendigkeit" nicht gegeben, so führt die Verwendung von Fremdzusätzen zur Steuerpflicht der Genossenschaft.

b) Ob die Herstellung und der Verkauf von Schlagsahne noch in den landwirtschaftlichen Bereich fallen, wurde vom FG Schleswig-Holstein zweimal entschieden[47]. Wie umstritten die Einordnung dieser Tätigkeit in den landwirtschaftlichen Bereich ist, ergibt sich bereits aus der Tatsache, daß beide Urteile gegensätzliche Standpunkte einnehmen; das ältere Urteil sah in dieser Tätigkeit eine Bereichsüberschreitung, nach dem jüngeren Urteil gehören Herstellung und Verkauf geschlagener Sahne (allerdings ohne Zusätze) noch in den Bereich der Landwirtschaft.

Entscheidend für die Bewertung dieser Tätigkeit als noch zum landwirtschaftlichen Bereich gehörend war, daß das FG Schleswig-Holstein im zweiten Urteil bei der Auslegung des § 31 KStDV nicht nur auf die Art und Weise des Bearbeitungsvorganges, sondern vor allem auf die Nähe des Urproduktes Milch zum Endprodukt Schlag-

---

46) So der Wortlaut des Urt. d. BFH v. 10.2.1953 - I 123/52 U - BStBl 1953 III S. 81 f., hier S. 81 r. Sp. 2. Abs. der Urteilsbegründung.

47) Urt. d. FG Schleswig-Holstein v. 31.8.1961 - IV 100/61 - EFG 1962 S. 69 f.;
Urt. d. FG Schleswig-Holstein v. 9.12.1964 - IV 35/63 - EFG 1965 S. 333 f.

sahne abstellte. Aus der besonderen Intensität eines Bearbeitungsvorganges leitete das FG dagegen nur eine Vermutung dahingehend ab, daß der landwirtschaftliche Bereich vielleicht überschritten werde. Zwingend sei das jedoch nicht, entscheidend sei wie bei allen anderen aus der Milch gewonnenen Erzeugnissen auch, daß durch die trotz des Bearbeitungsvorganges weiterbestehende Produktnähe keine Bereichsverlagerung eintrete[48]).

Dieser Meinung ist im Ergebnis zuzustimmen, die Begründung ist aber zu einseitig. Unbestritten ist, daß bei der Auslegung des Begriffs "im Bereich der Land- und Forstwirtschaft" auf die Umstände des Einzelfalles und die Verkehrsauffassung der an der Herstellung und dem Absatzvorgang Beteiligten abzustellen ist. Die Verkehrsauffassung bildet sich aber erst auf Grund vieler verschiedener Faktoren und Gesichtspunkte, die sich bei den beteiligten Gruppen mittels einer langsam sich durchsetzenden abwägenden Wertung zur Verkehrsauffassung verdichten. Zu diesen Faktoren und Gesichtspunkten, die die

---

48) So sinngemäß das Urt. d. FG Schleswig-Holstein v. 9.12.1964 - IV 35/63 - EFG 1965 S. 333 f., hier S. 334 r. Sp. 2. und 3. Abs.
Das ältere Urt. d. FG Schleswig-Holstein v. 31.8.1961 - IV 100/61 - EFG 1962 S. 69 f., hier S. 69 zweitletzter Abs., hatte im Gegensatz dazu noch entscheidend auf den Ort der Erzeugnisherstellung, d.h. hier darauf abgestellt, ob das Produkt Schlagsahne in einem landwirtschaftlichen oder gewerblichen Betrieb erzeugt wird. Diese Abgrenzung erscheint wenig sachdienlich, da die Schwierigkeiten bei der Auslegung und Abgrenzung der Begriffe "landwirtschaftlicher Bereich" und "gewerblicher Bereich" nicht gelöst, sondern lediglich auf das Begriffspaar "landwirtschaftlicher Betrieb" und "gewerblicher Betrieb" übertragen werden.

Verkehrsauffassung bestimmen, gehören aber nicht nur die Nähe eines Produktes zur ursprünglichen Substanz, sondern auch die Art und Weise der Bearbeitung bzw. Verwertung, der Ort und die Umstände der Bearbeitung, wie z.B. die Zahl der notwendigen Ver- oder Bearbeitungsvorgänge und die eventuelle Notwendigkeit der Beifügung von Fremdsubstanzen. Erst aus der Summe dieser Erwägungen bildet sich durch Auswahl der den Einzelfall am besten treffenden Gesichtspunkte die Verkehrsauffassung aller Beteiligten. Hinzu kommt noch, daß der vom Sinn und Zweck her restriktive Charakter der Befreiungsvoraussetzungen berücksichtigt werden muß, auch wenn die Gesamtheit dieser Abwägungen zu einer in der Urteilspraxis erheblichen Kasuistik führen mag.

3. Teil: Die Körperschaftsteuerermäßigung der Kreditgenossenschaften (§ 19 Abs. 2b KStG)

§ 13 Der Sinn und Zweck der Steuervergünstigung

Hauptgrund der häufig wechselnden Besteuerungsregelung für Kreditgenossenschaften durch den Gesetz- oder Verordnungsgeber sind wirtschaftspolitische Erwägungen gewesen, nämlich einmal die genossenschaftliche Kreditversorgung zu erleichtern, zum anderen die zwischen Kreditgenossenschaften und Bank- und Sparkasseninstituten bestehende Konkurrenzlage gebührend zu berücksichtigen. Der Sinn und Zweck der Steuervergünstigung des heutigen § 19 Abs. 2b Ziff. 1 und 2 KStG[1] ist in einer Reihe

1) Die Regelung in § 19 Abs. 2c KStG ist neu eingefügt worden. Zu dieser Vorschrift existieren noch keine Entscheidungen. Die in § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG enthaltene Regelung war früher in den §§ 33 KStDV 1955/1968 und 34 KStDV 1948/1954 enthalten. Die in § 19 Abs. 2b Ziff. 2 KStG enthaltene Regelung für Zentralkassen war in § 34 KStDV 1955/1968 enthalten.

von Entscheidungen ausdrücklich erläutert worden. Einmal sollte die Sonderregelung eine steuerliche Ausgleichsfunktion erfüllen[2], eine Aufgabe, die durch die Wettbewerbslage der Kreditgenossenschaften mit sonstigen Bankinstituten bedingt ist. Dabei war besonders zu berücksichtigen, daß bei Kreditgenossenschaften das Kreditgeschäft in den meisten Fällen mit Warengeschäften oder anderen Geschäften verknüpft ist[3]. Dieses neben dem Bankgeschäft betriebene Warengeschäft sollte steuerlich erfaßt werden[4]. Das Problem, eine wirtschaftliche Gleichstellung der Kreditgenossenschaften herbeizuführen, bestand jedoch nicht nur gegenüber den steuerlich höher belasteten privaten Geschäftsbanken, sondern auch gegenüber den öffentlichen oder unter Staatsaufsicht stehenden Sparkassen, die nach § 4 Abs. 1 Ziff. 4 KStG von der Körperschaftsteuer zunächst subjektiv befreit waren[5]. Eine Gleichstellung zu letzteren

---

2) Urt. d. BFH v. 4.4.1952 - I 32/51 U - BStBl 1952 III S. 155 ff., hier S. 157 2. Abs. a. E.
3) Urt. d. BFH v. 2.10.1963 - I 15/62 - HFR 1964 S. 49 f., hier S. 50 1. Abs. der Urteilsbegründung.
4) Urt. d. BFH v. 7.5.1969 - I R 68/67 - BFHE Bd. 95 S. 395 ff., hier S. 398 3. Abs. Siehe auch die Besprechung von Schick zum Urt. d. BFH v. 7.5.1969 - I R 68/67 - ZfgGen 1969 S. 377 ff.
5) Urt. d. FG Nürnberg v. 27.4.1955 - I 51/53 DStZ (B) 1956 S. 167, hier der 1. Abs. der Urteilsbegründung; Urt. d. BFH v. 2.10.1963 - I 15/62 - HFR 1964 S. 49 f., hier S. 50 1. Abs. der Urteilsbegründung; Urt. d. BFH v. 31.7.1963 - I 271/61 - HFR 193 S. 444 f., hier S. 444 letzter Abs.; Urt. d. BFH v. 5.2.1969 - I R 39/66 - BFHE Bd. 95 S. 317 ff., hier S. 319 a. Anf. des letzten Abs.; Urt. d. BFH v. 7.5.1969 - I R 68/67 - BFHE Bd. 95 S. 395 ff., hier S. 398 3. Abs.

war besonders deshalb geboten, weil sich die Aufgabenstellung beider Bankgruppen auf dem Kreditsektor weitgehend deckte und in der "Versorgung des Mittelstandes mit kurzfristigem Personal- und längerfristigem Anlagekredit" bestand[6].

Sinn und Zweck der heute in § 19 Abs. 2b und 2c KStG[7] enthaltenen Regelung war danach die steuerliche Gleichstellung miteinander in Wettbewerb stehender Kreditinstitute. Was bei den mit dieser Frage befaßten Urteilen jedoch auffällt, ist die Tatsache, daß mit einer Ausnahme[8] immer nur auf das Wettbewerbsverhältnis der Kreditgenossenschaften zu den öffentlichen oder unter Staatsaufsicht stehenden Sparkassen hingewiesen wird[9], nicht aber auf das Konkurrenzverhältnis zu anderen im privaten Bankgewerbe tätigen Instituten.

---

6) Urt. d. FG Nürnberg v. 27.4.1955 - I 51/53 - DStZ (B) 1956 S. 167, hier der 1. Abs. der Urteilsbegründung;
Urt. d. BFH v. 7.5.1969 - I R 68/67 - BFHE Bd. 95 S. 395 ff., hier S. 398 3. Abs.

7) Früher befand sich die Regelung zugunsten der Kreditgenossenschaften in der KStDV. Siehe dazu in § 13 Fußnote 1. Im weiteren Verlauf wird nur die derzeit gültige und bedeutsamste Vorschrift des § 19 Abs. 2b KStG in die Untersuchung einbezogen, da die im § 19 Abs. 2c getroffene Sonderregelung bisher nicht Gegenstand der Rechtsprechung war.

8) Urt. d. BFH v. 4.4.1952 - I 32/51 U - BStBl 1952 III S. 155 ff., hier S. 157 2. Abs. unten, worin von "anderen Bankinstituten" und "sonstigen Bankinstituten" gesprochen wird.

9) Vgl. auch das Urt. d. BFH v. 7.5.1969 - I R 68/67 - BFHE Bd. 95 S. 395 ff., hier S. 398 3. Abs., wo auf dieselbe Aufgabenstellung dieser beiden Bankgruppen auf dem Gebiet der Kreditgewährung besonders hingewiesen wird.

Die Begünstigungsvorschrift hat jedoch nicht den Sinn, die Kreditgenossenschaften als Genossenschaften steuerlich zu bevorzugen[10]. Die Kreditgenossenschaften sollten nicht steuerlich begünstigt werden, weil sie Genossenschaften sind, sondern weil sie - wie z. B. auch die Sparkassen - gewisse förderungswürdige volkswirtschaftliche Aufgaben[11] erfüllen. Dazu im Gegensatz steht die vom BFH in einem anderen Urteil[12] vertretene Auffassung, daß der zum Urteilszeitpunkt gültige § 33 KStDV in der Förderung des Genossenschaftsgedankens seinen gesetzgeberischen Grund habe. Träfe diese Ansicht zu, so bestünde vom Sinn und Zweck der Vorschrift her kein Unterschied zu § 31 KStDV, der eine bestimmte Genossenschaftsgruppe - die land- und forstwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften - steuerlich subjektiv begünstigt[13]. § 31 KStDV wird von dem genossenschaftlichen Förderungsgedanken getragen, nicht dagegen § 19 Abs. 2b KStG[14], der nicht die subjektive

---

10) Urt. d. FG Nürnberg v. 27.4.1955 - I 51/53 - DStZ (B) 1956 S. 167, hier der 1. Abs. der Urteilsbegründung;
Urt. d. BFH v. 5.2.1969 - I R 39/66 - BFHE Bd. 95 S. 317 ff., hier S. 319 letzter Abs.

11) Vgl. dazu auch das Urt. d. RFH v. 16.6.1942 - I 197/41 - RStBl 1942 S. 790, hier 1. Sp. zweitletzter Abs.

12) Urt. d. BFH v. 24.2.1959 - I 197/58 U - BStBl 1959 III S. 201 f., hier S. 202 2. Abs. a. E.

13) Das ist der logische Schluß aus den Ausführungen des Urt. d. FG Nürnberg v. 27.4.1955 - I 51/53 - DStZ (B) 1956 S. 167, hier a. Anf. des 1. Abs. der Urteilsbegründung, und des Urt. d. BFH v. 5.2.1969 - I R 39/66 - BFHE Bd. 95 S. 317 ff., hier S. 319 letzter Abs.

14) Vgl. dazu das zum § 33 KStDV (34 KStDV 1949/1955) erlassene Urt. d. FG Nürnberg v. 27.4.1955 - I 51/53 - DStZ (B) 1956 S. 167, hier die r. Sp. 3. Abs., das die unterschiedliche Betrachtung der verschiedenen Befreiungsvorschriften fordert.

Förderung der Kreditgenossenschaften als solche, sondern die objektive Förderung der Kreditgewährung an den Mittelstand[15] und die Pflege des Kleinkredits[16] zum Ziele hat. Nur dadurch, daß die Kreditgenossenschaften sich mit diesem Ziel, "... an deren Förderung ein staatspolitisches Interesse besteht"[17], im Kreditgeschäft betätigen, nehmen sie an der Steuervergünstigung des § 19 Abs. 2b KStG teil[18]. Diese Auffassung wird auch vom FG Bremen[19] vertreten. Dieses Finanzgericht sieht dabei als steuerlich förderungswürdiges Ziel die "Kreditversorgung bestimmter Berufs- und Einkommensgruppen

---

15) Vgl. dazu die in § 13 Fußnote 6 zitierten beiden Urteile.

16) Urt. d. BFH v. 2.10.1963 - I 15/62 - HFR 1964 S. 49 f., hier S. 50 a. Anf. der Urteilsbegründung, als konsequente Fortsetzung der Meinung des RFH (Urt. v. 16.6.1942 - I 197/41 - RStBl 1942 S. 790).

17) Urt. d. FG München v. 3.11.1964 - I 211/63 - EFG 1965 S. 284, hier S. 284 r. Sp. 1. Abs.

18) Zu der durch das 2. StÄndG 1967 eingeführten Vorschrift des § 19 Abs. 2b KStG sind noch keine Urteile ergangen. Es können aber die zu den früher gültigen Regelungen des § 33 bzw. § 34 KStDV 1949/1955 ergangenen Urteile ohne Einschränkungen auf die neuen Vorschriften angewendet werden.

19) Urt. d. FG Bremen v. 27.1.1967 - II 102/64 - EFG 1967 S. 305, hier 1. Sp. unten. So auch das Urt. d. FG München v. 3.11.1964 - I 211/63 - EFG 1965 S. 284, hier r. Sp. 1. Abs., wonach das genossenschaftliche Kreditwesen deshalb gefördert wird, weil es dem "Zweck der besseren und insbesondere billigeren Kreditversorgung bestimmter Berufsgruppen" dient.

zu günstigen Bedingungen" an[20].

Der beherrschende Sinn, den die Rechtsprechung der Ausnahmevorschrift des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG (§ 33 KStDV 1955/1967; § 34 KStDV 1949/1955) beilegt, liegt in der Gleichstellung von Kreditgenossenschaften und öffentlichen oder unter Staatsaufsicht stehenden Sparkassen. Durch eine annähernde Gleichstellung auch in steuerlicher Hinsicht soll der Tatsache Rechnung getragen werden, daß beide Gruppen auf dem Kreditsektor allgemein als förderungwürdig anerkannte Aufgaben wahrnehmen. Da jedoch durch die steuersatzmäßige Besserstellung dieser beiden Gruppen Wettbewerbsverzerrungen auftreten können, die den berechtigten Widerspruch der anderen Gruppen hervorrufen würden[21], hat die Rechtsprechung in verschiedenen Urteilen[22] konsequent be-

---

20) Eine beachtenswerte Meinung vertritt das Urt. d. FG Münster v. 19.11.1965 - II-VIIb 432-433/64 - EFG 1966 S. 384 f., hier S. 384 1. Abs. der Urteilsbegründung, das in § 33 KStDV, folglich auch in der Nachfolgevorschrift des § 19 Abs. 2b KStG, eine Ausnahmevorschrift erblickt, in der dem § 8 Abs. 2 (Satz 1) GenG Rechnung getragen werden soll, wonach Genossenschaften, bei welchen die Gewährung von Darlehen Zweck des Unternehmens ist, nur ihren Mitgliedern Kredite gewähren dürfen. Das FG Münster stützt sich dabei auf die Ausführungen von Blümich-Klein-Steinbring-Stutz, KStG, Anm. 23/26 zu § 23 KStG, der aber in Anm. 26 auf § 8 Abs. 2 GenG hinweist, ohne einen besonderen Zusammenhang mit § 33 KStDV herzustellen.

21) So ausdrücklich der BFH im Urt. v. 24.2.1959 - I 197/58 U - BStBl 1959 III S. 201 f., hier S. 202 2. Abs. a. E.

22) Urt. d. BFH v. 24.2.1959 - I 197/58 U - BStBl 1959 III S. 201 f., hier S. 202 2. Abs. a. E.;
Bescheid d. BFH v. 2.6.1959 und Urt. v. 29.9.1959 - I 37/59 U - BStBl 1959 III S. 486, hier der 1. Abs. des Bescheids v. 2.6.1959;
Urt. d. BFH v. 12.1.1960 - I 168/58 U - BStBl 1960 III S. 94 ff., hier S. 95 1. Sp. ganz a. E.;
Urt. d. FG Münster v. 19.11.1965 - II-VIIb 432-433/64 - EFG 1966 S. 384 f., hier S. 384 1. Abs. der Urteilsbegründung; vgl. auch das Urt. d. RFH v. 17.1.1934 - I A 39/33 - RStBl 1934 I S. 616 f., wonach auf S. 617 der RFH bei der "Prüfung der Beschränkung des Geschäftsbetriebs auf den Mitgliederkreis stets einen strengen Maßstab angelegt" hat.

tont, daß es sich bei § 33 KStDV um eine eng auszulegende Ausnahmevorschrift handelt, deren Rechtsbegriffe nicht ausdehnend ausgelegt werden dürften.

Ob es dem Verordnungsgeber gelungen ist, den von der Rechtsprechung erläuterten Sinn und Zweck des § 33 KStDV, die Gleichstellung der erwähnten Kreditinstitute, zu erreichen, kann mit Recht bezweifelt werden. Zum einen litt die Gleichbehandlung von vornherein darunter, daß ein willkürlich festgesetzter Steuertarif, der sich seit 1949 mehrmals erhöht hat, die bei den ländlichen Kreditgenossenschaften häufig mit dem Kreditgeschäft verbundenen Warengeschäfte und anderen Geschäfte pauschal und ohne Rücksicht darauf abgelten sollte, inwieweit nun tatsächlich steuerschädliche Geschäfte getätigt worden waren und in welchem prozentualen Verhältnis diese Geschäfte zu dem steuerbegünstigten Kreditgeschäft gestanden hatten. Der Verordnungsgeber hat offenbar die für eine absolute steuerliche Gleichstellung der Kreditgenossenschaften und öffentlichen oder unter Staatsaufsicht stehenden Sparkassen notwendige Ausgliederung des steuerpflichtigen Warengeschäfts in der Steuerpraxis für zu umständlich oder zu schwierig gehalten. Somit wurde auf eine wirkliche Gleichstellung beider Bankgruppen verzichtet, die mit der Trennung der steuerfreien und steuerpflichtigen Einkünfte verbundenen Schwierigkeiten wurden jedoch vermieden. In diesem Zusammenhang fällt auf, daß der Verordnungsgeber den Weg des Körperschaftsteuergesetzes 1925, in dem die Trennung der Einkünfte in steuerpflichtige und steuerbefreite Einkünfte in § 11 Ziff. 4 für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften normiert war, gerade nicht be-

schritten hat. Zum anderen litt die Gleichbehandlung von Kreditgenossenschaften und anderen Bankinstituten darunter, daß auf die in Kapitalgesellschaftsform gekleideten Bankgruppen zwar der volle Körperschaftsteuersatz von 51 v. H., andererseits aber nicht das Ausschüttungsprivileg, wonach gem. § 19 Abs. 3 KStG berücksichtigungsfähige Ausschüttungen nur mit einem Steuersatz von 15 v. H. belegt werden, auf Kreditgenossenschaften und Sparkassen angewendet wurde[23].

Die Zweifel, ob der Verordnungsgeber die mit der Steuervergünstigung für Kreditgenossenschaften bezweckten staats- und wirtschaftspolitischen Ziele wettbewerblicher Art erreicht hat, werden dadurch bestärkt, daß der Gesetzgeber durch das 2. Steueränderungsgesetz 1967[24] die Besteuerung der öffentlichen oder unter Staatsaufsicht stehenden Sparkassen und der Kreditgenossenschaften weitgehend geändert, d.h. verschärft hat. Die Körperschaftsteuerfreiheit der Sparkassen wurde, auch soweit sie der Pflege des eigentlichen Sparverkehrs dienen, abgeschafft und ein auf 35 v. H. des Einkommens festgelegter Steuertarif eingeführt[25]. Die körperschaftsteuerliche Situation

---

23) Hierauf soll nicht im einzelnen eingegangen werden, da die höchstrichterliche Rechtsprechung sich mit diesem Konkurrenzverhältnis zwischen Kreditgenossenschaften und Geschäftsbanken kaum auseinandergesetzt hat. Der BFH sah den § 33 KStDV immer nur unter dem Gleichbehandlungsaspekt von genossenschaftlichen Banken und Sparkassen.

24) 2. SteuerÄndG v. 21.12.1967, BGBl 1967 I S. 1254 ff.

25) Siehe den die Körperschaftbesteuerung der Sparkassen regelnden § 19 Abs. 2a KStG 1968.

der Kreditgenossenschaften wurde ebenfalls, wenn auch nicht in gleichem Ausmaße, durch die Neuregelung verschlechtert, denn der neue Steuersatz[26] für Kreditgenossenschaften (und Zentralkassen) erhöhte sich auf 32 v. H. des Einkommens und verblieb lediglich für diejenigen Kreditgenossenschaften beim alten Tarif von 19 v. H., die Kredite ausschließlich an kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienende Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen zur Förderung ihrer steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke gewähren[27].

Durch diese die Steuervergünstigungen allgemein abbauende Neuregelung des Körperschaftsteuergesetzes 1968 wurden gegenüber dem privaten Kreditgewerbe bestehende steuersatzmäßige Verschiedenheiten zwar nicht beseitigt, wie es die Stellungnahme der Steuerreformkommission aus wettbewerblichen Gründen vorschlägt[28], wohl aber gemildert. Außerdem verschob sich das zwischen den öffentlichen oder unter Staatsaufsicht stehenden Sparkassen und Kreditgenossenschaften bestehende Wettbewerbsverhältnis zugunsten der genossenschaftlichen Gruppe. Dabei muß aber immer berücksichtigt werden, daß die die geschäftliche Betätigungsfreiheit einschränkende

---

26) Vgl. den Wortlaut der Vorschrift des § 19 Abs. 2b Ziffern 1 und 2 KStG.

27) Vgl. die Vorschrift des § 19 Abs. 2c in Verbindung mit § 4 Abs. 1 Ziff. 6 Satz 1 KStG.

28) Gutachten der Steuerreform-Kommission 1971, Stellungnahme zur Steuerermäßigung für Kreditgenossenschaften und Zentralkassen, IV Rdnr. 468 S. 418! Siehe auch die Stellungnahmen zu den anderen Vergünstigungen: IV Rdnr. 31 - 33 S. 301/302, und Rdnr. 416 - 417 S. 406. Danach wird allgemein ein Abbau sämtlicher Vergünstigungen befürwortet.

Voraussetzung der ausschließlichen Darlehensgewährung an Mitglieder für die Erlangung der Steuerermäßigung bestehen geblieben ist[29].

§ 14 Der Begriff der Kreditgenossenschaft und die Abgrenzung von anderen Genossenschaften

A. Der Begriff der Kreditgenossenschaft

Bei den Genossenschaften, die die Steuervergünstigung des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG in Anspruch nehmen wollen, muß es sich zunächst um eine "Kreditgenossenschaft" handeln. Welche Genossenschaften diese Voraussetzung erfüllen, ist problematisch[1]. Der Gesetzgeber bzw. früher der Verordnungsgeber, der durch eine Legaldefinition strittige Probleme hätte lösen können, hat den Begriff weder im Genossenschaftsgesetz noch im Körperschaftsteuergesetz noch in der Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung näher erläutert. Damit ist das Gesetz über das Kreditwesen (KWG) bisher das einzige Gesetz, aus dem sich Anhaltspunkte für den Begriff "Kreditgenossenschaft" herleiten lassen.

I. Der Begriff der Kreditgenossenschaft unter Berücksichtigung des Gesetzes über das Kreditwesen (KWG)

Der Begriff "Kreditgenossenschaft" kann nicht ausgelegt werden, ohne daß auf die Zugehörigkeit aller Kreditge-

---

29) Vgl. § 8 Abs. 2 Satz 1 GenG und § 19 Abs. 2b Ziff. 1 und 2, Abs. 2c KStG.
Siehe ferner die Ausführungen unten in § 15.

1) Herrmann-Heuer, KStG, § 23 KStG Anm. 48.

nossenschaften zu den "Kreditinstituten" im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen vom 10. Juli 1961[2] Bezug genommen wird[3]. Danach gehören nach dem Stand vom 31.12. 1966[4] folgende Institute des Genossenschaftswesens zu den Kreditinstituten des KWG: die Deutsche Genossenschaftskasse Frankfurt; eine gemischte Zentralkasse; 5 gewerbliche Zentralkassen; 12 ländliche Zentralkassen; 726 gewerbliche Kreditgenossenschaften; 9.036 ländliche Kreditgenossenschaften; 24 sonstige den Genossenschaftsverbänden angeschlossene Kreditinstitute.

Dadurch, daß die Kreditgenossenschaften zu den "Kreditinstituten" des § 1 Abs. 1 KWG zählen[5], ist auch die Begriffsbestimmung, die auch in der Überschrift zu § 1 KWG als Begriffsbestimmung ausdrücklich im Gesetz bezeichnet wird, in § 1 Abs. 1 KWG auf Kreditgenossenschaften anwendbar. Danach sind Kreditinstitute "Unternehmen, die Bankgeschäfte betreiben, wenn der Umfang dieser Geschäfte einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert". Da die Einrichtung eines entsprechenden kaufmännischen Geschäftsbetriebes bei den Genossenschaften in aller Regel keine Probleme aufwirft,

---

2) Gesetz über das Kreditwesen (KWG) vom 10.7.1961 (BGBl 1961 I S. 881).

3) Siehe auch Szagunn-Neumann, Gesetz über das Kreditwesen, § 1 Anm. 9, der die Kreditinstitute im Sinne des § 1 Abs. 1 KWG aufzählt.

4) Diese Zahlen dürften sich bis 1974 infolge der fortschreitenden Konzentration im Bereich der Kreditgenossenschaften erheblich vermindert haben.

5) Siehe aber die Bedenken, die Schork, KWG, § 1 Anm. 3, gegen die Übernahme der Begriffsbestimmungen des KWG in andere Rechtsbereiche äußert. A. M. Szagunn-Neumann, KWG, § 1 Anm. 2 und 5.

ist das für den Begriff "Kreditgenossenschaft" (= Kreditinstitut) wesentlichere Merkmal, daß Kreditgenossenschaften "Unternehmen sind, die Bankgeschäfte betreiben".

Welche Tätigkeiten zu den Bankgeschäften gehören, wird durch § 1 Abs. 1 Ziff. 1 - 9 KWG genau festgelegt. Danach gehören dazu das Einlagengeschäft, das Kreditgeschäft, das Diskontgeschäft, das Effektengeschäft, das Depotgeschäft, das Investmentgeschäft, das Darlehenserwerbsgeschäft, das Garantiegeschäft und das Girogeschäft[6]. Diese Aufzählung der Bankgeschäfte ist abschließend[7]. Nach § 1 Abs. 1 Satz 3 KWG können aber durch Rechtsverordnung weitere Geschäfte als Bankgeschäfte festgelegt werden. Bankfremde Geschäfte sind demnach alle anderen Geschäfte[8].

II. Der Begriff der Kreditgenossenschaft unter Berücksichtigung des Normzwecks des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG

Da der Begriff "Kreditgenossenschaft" im Sinne des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG gesetzlich nicht weiter kon-

---

6) Diese einzelnen aufgezählten Bankgeschäfte sind - gesetzestechnisch - mit dem Mittel der Klammerdefinition näher bestimmt worden; als Beispiel § 1 Abs. 1 Ziff. 3 KWG: "der Ankauf von Wechseln und Schecks (Diskontgeschäft)".

7) Szagunn-Neumann, KWG, § 1 Anm. 10, der sich insbesondere auf den Wortlaut des § 1 Abs. 1 Satz 2 und 3 KWG und Abs. 1 der Begründung zu § 1 des Regierungsentwurfs zum KWG beruft. A. M. Schork, KWG, § 1 Anm. 6, wonach § 1 nur die aufsichtsbedürftigen Bankgeschäfte erfaßt.

8) In welchem Umfang und unter welchen Gesichtspunkten die Steuerrechtsprechung die "bankfremden Geschäfte" beleuchtet hat, siehe unten S.206 ff.

kretisiert worden ist, als es im Rahmen des § 1 KWG geschehen ist, blieb den Gerichten die Aufgabe überlassen, im Wege der Auslegung den Inhalt dieses Tatbestandsmerkmals zu klären.

Danach muß der Begriff "Kreditgenossenschaft" zunächst - genau wie alle weiteren Tatbestandsvoraussetzungen des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG - restriktiv ausgelegt werden[9]. Diese grundsätzlich einengende Auslegung ist nach Meinung des BFH deshalb notwendig, weil auch die Gewährung des auf 32 v. H. neu fixierten Steuersatzes von einschränkenden Voraussetzungen, nämlich der Kreditgewährung nur an Mitglieder der Genossenschaft, abhängt[10].

Diese Notwendigkeit einengender Auslegung kann jedoch eher und besser dem Sinn und Zweck und der wirtschaftlichen Bedeutung des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG entnommen werden. Diese Vorschrift hat den Charakter einer Sonderregelung[11], durch die nur ganz bestimmte, eng begrenzte Sachverhalte begünstigt werden sollen, die

---

9) Urt. d. BFH v. 12.1.1960 - I 168/58 U - BStBl 1960 III S. 94 ff., hier S. 94 r. Sp. letzter Abs. a. E.; Bescheid d. BFH v. 2.6.1959 und Urt. d. BFH v. 29.9.1959 - I 37/59 U - BStBl 1959 III S. 486, hier im Bescheid in der 1. Sp. a. Anf.; Urt. d. FG Münster v. 19.11.1965 - II-VIIb 432-433/64 - EFG 1966 S. 384 f., hier S. 384 a. Anf. der Urteilsbegründung.

10) Vgl. auch den Wortlaut des § 8 Abs. 2 Satz 1 GenG: "Genossenschaften, bei welchen die Gewährung von Darlehen Zweck des Unternehmens ist, dürfen ihren Geschäftsbetrieb, so weit er in einer diesen Zweck verfolgenden Darlehensgewährung besteht, nicht auf andere Personen außer den Mitgliedern ausdehnen".

11) Siehe die Ausführungen oben in § 13 "Der Sinn und Zweck der Steuervergünstigung", wo der Sonderregelungs-Charakter bereits betont wurde.

mit bankmäßiger Betätigung in Zusammenhang stehen.

Bei dieser teleologischen Auslegung bleibt allerdings unberücksichtigt, daß eine noch weitergehende einengende Auslegung möglich ist, wenn diese eng am Wortlaut haftet. Denn da der Begriff "Kredit" eindeutiger Bestandteil des Begriffs "Kreditgenossenschaft" ist, könnte daraus bei wörtlicher Auslegung geschlossen werden, daß nur das Kreditgeschäft ein Bankgeschäft bei diesem Kreditinstitutstyp sein soll. Da die Kreditgewährung aber in der Praxis nur eines der vielfältigen Bankgeschäfte der Kreditgenossenschaften ist, fände - vom Blickwinkel der wörtlichen Auslegungsmethode her gesehen - bei der teleologischen Auslegung des Begriffs "Kreditgenossenschaft" nicht eine einengende, wie es der Normzweck eigentlich gebietet, sondern eine erweiternde Auslegung des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG statt[12]. Eine so enge, unmittelbar am Wort haftende Auslegung kann aber in keinem Fall richtig sein. Allein die Vornahme des Kreditgeschäfts bedingt bereits sachnotwendig zumindest die Durchführung des Einlagengeschäfts, da sonst die Kreditgenossenschaften kein Geld zur Vergabe von Krediten hätten. Es liegt also bei der engen Verflechtung einzelner Bankgeschäfte auf der Hand, daß nicht nur die Kreditgewährung, sondern auch die anderen typischen Bankgeschäfte des § 1 Abs. 1 KWG vom Begriff "Kreditgenossenschaft" erfaßt werden sollen. Dies steht der gebotenen einengenden Auslegung sämtlicher Tatbestandsmerkmale des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG nicht entgegen. Eine andere Meinung wird weder in der Recht-

12) Siehe das Urt. d. BFH v. 24.6.1964 - II 125/61 U - BStBl 1964 III S. 446 f., hier insbes. S. 447 r. Sp. 1. Abs. Dieses Urteil macht deutlich, daß kein allgemeines Prinzip besteht, wonach Vergünstigungsvorschriften grundsätzlich einengend auszulegen sind.

sprechung noch im Schrifttum vertreten. Sie würde auch zu unerträglichen praktischen Folgerungen führen. Eine Begriffsbestimmung, die vor allem den Zweck des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG, nämlich die Kreditversorgung des Mittelstandes, einbezieht, könnte demnach lauten: Kreditgenossenschaften sind Genossenschaften des landwirtschaftlichen und gewerblichen Mittelstandes, die die Durchführung von Kredit- und sonstigen Bankgeschäften für ihre Mitglieder sicherstellen sollen.

III. Der Begriff der Kreditgenossenschaft in den Urteilen der Finanzrechtsprechung

Nach der Meinung des BFH[13] kann von einer Kreditgenossenschaft im Sinne des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG nur gesprochen werden, wenn sich die Genossenschaft "auf den Geldverkehr im Aktiv- und Passivgeschäft beschränkt und ihre sonstige nicht bankmäßige Betätigung nur von untergeordneter Bedeutung ist"[14]. Enger als der BFH

13) Urt. d. BFH v. 12.1.1960 - I 168/58 U - BStBl 1960 III S. 94 ff., hier insbesondere der Leitsatz auf S. 94.

14) Diese Formulierung verwendet der BFH in seinem Urt. v. 2.10.1963 - I 15/62 - HFR 1964 S. 49 f., hier S. 50 l. Sp. drittletzter Abs.; ähnlich auch das Urt. d. RFH v. 5.8.1941 - I 102/41 - RStBl 1941 S. 765 r. Sp. a. Anf.; auf das Urt. d. BFH v. 2.10.1963 und das Urt. d. BFH v. 12.1.1960, a.a.O., beziehen sich die KStR 1969 in Abschn. 59 Abs. 1 ausdrücklich, wenn sie als Kreditgenossenschaften im Sinne des § 19 Abs. 2b KStG diejenigen Genossenschaften ansehen, "deren Tätigkeit sich auf das Bankgeschäft beschränkt".

und der RFH[15] scheinen z. B. Herrmann-Heuer[16] die Begriffsbestimmung vorzunehmen. Er bezeichnet als Kreditgenossenschaften "solche Genossenschaften, die satzungsgemäß und tatsächlich die Kreditgewährung an ihre Mitglieder vornehmen". Hier handelt es sich zwar um eine Auslegung, die die steuerlich begünstigte Tätigkeit konkret erwähnt und in Zusammenhang mit Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung bringt, dennoch erscheint auch diese Umschreibung als unvollständig und zu eng.

Von großer Bedeutung für die umstrittene Begriffsbestimmung ist es, daß der BFH[17] die Gruppe der Kreditgenossenschaften im Sinne des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG durch das Erfordernis einschränkt, daß eine bankfremde Betätigung nur von untergeordneter Bedeutung sein darf. Dadurch wird klar zum Ausdruck gebracht, daß es für den Begriff "Kreditgenossenschaft" nicht ausreicht, daß das Geld- und Kreditgeschäft überwiegt. Die bankfremde Betätigung muß vielmehr auf einen Prozentsatz vermindert sein, der nur einen geringen Bruchteil der Gesamtbetätigung der Kreditgenossenschaft ausmacht. Leider hat der BFH keinen konkreten Maßstab für das Merk-

---

15) Urt. d. RFH v. 5.8.1941 - I 102/41 - RStBl 1941 S. 765 r. Sp. a. Anf.

16) Herrmann-Heuer, KStG, § 23 KStG Anm. 23 Abs. 1, bevor die die gesamte Genossenschaftsbesteuerung erneuernde Ergänzungslieferung Juni 1972 herauskam; dort wies er im letzten Abs. der Anm. 23 auf die Schwierigkeit einer allgemein gültigen Begriffsbestimmung hin; heute hat Herrmann-Heuer, KStG, § 23 Anm. 48 und 49, die Rechtsprechungsdefinition übernommen. Zur Begriffsbestimmung siehe auch Blümich-Klein-Steinbring-Stutz, KStG, § 23 Anm. 25.

17) Urt. d. BFH v. 12.1.1960 - I 168/58 U - BStBl 1960 III S. 94 ff., hier S. 94 r. Sp. letzter Abs., unter Hinweis auf dieselbe Meinung des Bundesministers der Finanzen.

mal "untergeordnete Bedeutung" aufgezeigt[18]. "Wollte man ... den Schluß ziehen, daß der Reichsfinanzhof allgemein eine Genossenschaft, die nach Brauch und Herkommen neben dem Bankgeschäft das Warengeschäft betreibt, als Kreditgenossenschaft habe ansehen wollen, wenn nur das Geld- und Kreditgeschäft überwiegt, so würde sich der Senat dieser Auslegung des Begriffs der Kreditgenossenschaft nicht anschließen"[19]. Und mit dem Blick auf ein früheres eigenes Urteil[20] bestreitet der BFH, daß aus diesem der Schluß gezogen werden könne, daß eine Kreditgenossenschaft im Sinne des § 19 Abs. 2b KStG noch vorliege, wenn sie "in nicht unbedeutendem Umfang eine mit dem Geld- und Bankverkehr in keinem Zusammenhang stehende Tätigkeit entfaltet"[21].

Dadurch fallen insbesondere Spar- und Darlehenskassen mit Warengeschäft, Warengenossenschaften mit nebenbei betriebenen Bankgeschäften etc. nicht unter den Begriff "Kreditgenossenschaft" im Sinne des § 19 Abs. 2b KStG[22]. Das bedeutet aber noch nicht, daß die

---

18) Abschn. 59 Abs. 1 Satz 3 KStR 1969 sieht es als bankfremdes Geschäft von untergeordneter Bedeutung an, "wenn die aus ihm erzielten Einnahmen nicht mehr als 5 v. H. der Einnahmen aus dem Bankgeschäft betragen und die ihm dienenden Vermögenswerte 3 v. H. der Bilanzsumme nicht übersteigen".

19) Urt. d. BFH v. 12.1.1960 - I 168/58 U - BStBl 1960 III S. 94 ff., hier S. 94 r. Sp. letzter Abs. in der Mitte.

20) Urt. d. BFH v. 4.4.1952 - I 32/51 U - BStBl 1952 III S. 155 ff.

21) Urt. d. BFH v. 12.1.1960 - I 168/58 U - BStBl 1960 III S. 94 ff., hier S. 94 r. Sp. letzter Abs. a. E. Hinsichtlich der Sonderregelungen für die nicht unter den strengen Kreditgenossenschafts-Begriff fallenden Spar- und Darlehenskassen und andere Genossenschaften siehe unten die Ausführungen in § 13 B.

22) Diese Genossenschaften sind aber gleichwohl "Kreditinstitute" im Sinne des KWG. Siehe Szagunn-Neumann, KWG, § 1 Anm. 5.

letztgenannten Genossenschaftsarten steuerlich anders behandelt werden als die Kreditgenossenschaften im Sinne des § 19 Abs. 2b KStG[23]. Da bei den meisten ländlichen Spar- und Darlehenskassen sich das mit dem Bankgeschäft verbundene Warengeschäft wegen der untragbaren wirtschaftlichen Folgen nicht mehr ausklammern läßt[24], ist eine Lösung gefunden worden, die einerseits dieser Tatsache, andererseits aber der volkswirtschaftlich notwendigen Förderung der das Kreditgeschäft betreibenden Genossenschaften Rechnung trug[25].

Als Zwischenergebnis läßt sich somit festhalten, daß nach der Rechtsprechung eine "Kreditgenossenschaft" nicht mehr vorliegt, damit entfällt bereits die erste Voraussetzung der Steuervergünstigung des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG, wenn es sich bei den Geschäften der Genossenschaft um bankfremde Geschäfte handelt und diese außerdem nicht von nur untergeordneter Bedeutung sind.

IV. Bankfremde Geschäfte

Ob ein Geschäft bankfremd ist, läßt sich nur mit Blick auf den Katalog des § 1 Abs. 1 KWG beantworten. Die Geschäfte sind bankfremd, wenn sie nicht in diesen Kata-

---

23) Diesem Ergebnis scheint der Wortlaut des Urt. d. BFH v. 2.10.1963 - I 15/62 - HFR 1964 S. 49 f., hier S. 50 drittletzter Abs., zu widersprechen: "Eine Genossenschaft, die außer dem Kreditgeschäft noch andere Geschäfte betreibt, kann die Vergünstigung nur beanspruchen, wenn der andere Zweck in den Hintergrund tritt, denn § 33 KStDV kommt nur für reine Kreditgenossenschaften in Frage".

24) Rund 80 % der ländlichen Spar- und Darlehenskassen, das waren im Jahre 1968 7.930 Kassen, betrieben damals neben dem Geld- und Kreditgeschäft zugleich Warengeschäfte mit landwirtschaftlichen Betriebsmitteln und Erzeugnissen.

25) Welchen Lösungsweg die hier zu analysierende Rechtsprechung beschritten hat, soll wegen des Sachzusammenhangs unten in § 15 A. IV. dargelegt werden.

log fallen. Die Rechtsprechung hat sich mit der Frage der "Bankfremdheit" meist anläßlich der steuerrechtlichen Beurteilung von Beteiligungen beschäftigen müssen. Daher lassen sich die Kriterien, auf welche die Steuerrechtsprechung abgestellt hat, auch diesen "Beteiligungsurteilen" am besten entnehmen.

Zu den Bankgeschäften gehört u. a. auch das Effektengeschäft, d. h. die Anschaffung und die Veräußerung von Wertpapieren für andere[26]. Dieses spezielle Bankgeschäft wird hier als Beispiel herausgegriffen, weil gerade hinsichtlich der Beteiligungen in der Vergangenheit stets Streit bestand, ob der eigene Erwerb von Wertpapieren bzw. Beteiligungen für die Kreditgenossenschaft ein Bankgeschäft oder ein bankfremdes Geschäft darstellt[27]. Aus dieser Abgrenzung werden die Gesichtspunkte deutlich, die für oder gegen ein Bankgeschäft und damit auch für oder gegen eine "Kreditgenossenschaft" sprechen.

Aus diesem Problemkreis ist sofort der Fall der Beteiligung einer Kreditgenossenschaft am Unternehmen eines Kreditnehmers[28] auszuscheiden, da eine solche Beteiligung zwar kein Effektengeschäft, wohl aber ein

---

26) Vgl. die gesetzliche Klammerdefinition in § 1 Abs. 1 Ziff. 4 KWG.

27) Urt. d. BFH v. 12.1.1960 - I 168/58 U - BStBl 1960 III S. 94 ff.;
Urt. d. BFH v. 2.10.1963 - I 15/62 - HFR 1964 S. 49 f.;
Urt. d. FG München v. 11.11.1964 - II 50/64 - EFG 1965 S. 333.

28) Vgl. den Wortlaut des § 19 Abs. 1 Ziff. 5 KWG.

Kreditgeschäft im Sinne des § 19 Abs. 1 Ziff. 5 KWG ist. Als Kreditgeschäft ist diese besondere Beteiligungsform nach § 1 Abs. 1 Ziff. 2 KWG Bankgeschäft und kann daher nicht bankfremd sein.

Zunächst soll das Urteil des FG München[29] herausgegriffen werden, weil dieses einen problematischen, wenn nicht unrichtigen Ansatz zur Lösung der Frage wählte, ob andere als in § 19 Abs. 1 Ziff. 5 KWG bezeichnete Beteiligungen bankfremde Geschäfte sind und deshalb den Begriff "Kreditgenossenschaft" von vornherein ausschließen: " ... Der Kursgewinn aus der Veräußerung eines Aktienbesitzes, der nur eine unbedeutende Beteiligung darstellt, ist bei einer Kreditgenossenschaft kein bankfremdes Geschäft. Um sachlich richtig und im Hinblick auf die Begriffsbestimmungen des BFH folgerichtig zu sein, hätte der Urteilstenor lauten müssen: "Der Kursgewinn aus der Veräußerung eines Aktienbesitzes, der nur eine unbedeutende Beteiligung darstellt, ist zwar ein bankfremdes, wegen der untergeordneten Bedeutung der Beteiligung aber nicht steuerschädliches Geschäft".

Die Frage, ob eine Beteiligung, ein Aktienbesitz u.s.w. bedeutend oder unbedeutend ist, hat mit der Frage, wann ein bankfremdes Geschäft vorliegt, nichts zu tun. Es kommt nur auf die ganz spezielle Tätigkeit an, die entweder zum Kreis der Bankgeschäfte gehört oder nicht. Der Umfang dieser speziellen Tätigkeit vermag die grundsätzliche Einordnung nicht zu ändern, er muß als zusätzliches Kriterium - getrennt von der ersten Ein-

---

29) Urt. d. FG München v. 11.11.1964 - II 50/64 - EFG 1965 S. 333, hier der Urteilstenor.

schränkung - für die Prüfung der Steuerschädlichkeit einer Beteiligung herangezogen werden. Daß der Umfang der Tätigkeit nicht die Frage der "Bankfremdheit" beantwortet, ergibt sich auch aus den Legalbeispielen des Bankgeschäfts in § 1 Abs. 1 Ziff. 1 - 9 KWG, wo bei jeder einzelnen Tätigkeit auf die Art und nicht den Umfang abgestellt wird. Eine Tätigkeit ist daher nur dann bankfremd, wenn sie unter keine der in § 1 Abs. 1 Ziff. 1 - 9 KWG aufgezählten Geschäfte fällt. Aufschluß über die Meinung des BFH gibt vor allem das Urteil des BFH vom 12. Januar 1960[30]. Danach ist das Halten einer Beteiligung durch eine Kreditgenossenschaft eine ihren Charakter in steuerschädlicher Weise verändernde Tätigkeit, wenn sie "im Rahmen der Aufgaben der Kreditgenossenschaft und im Gesamtaufbau des gesellschaftlichen und vertraglichen Zusammenschlusses einer nicht bankmäßigen Betätigung gleichgestellt werden muß"[31].

Der BFH betont aber an anderer Stelle, daß bei der Frage, ob das Halten einer Beteiligung ein bankfremdes Geschäft ist, bedacht werden muß, daß der Besitz von Beteiligungen seiner Natur nach mit den bankgeschäftlichen Aufgaben einer Kreditgenossenschaft in einem viel engeren Zusammenhang steht als mit den Aufgaben anderer

---

30) Urt. d. BFH v. 12.1.1960 - I 166/58 U - BStBl 1960 III S. 94 ff., hier ab S. 95 r. Sp. 2. Abs. Als dieses Urteil erlassen wurde, galt das Gesetz über das Kreditwesen (KWG) noch in der alten Fassung, die keine Bestimmung des Kreditbegriffs enthielt wie § 19 KWG der heutigen Fassung.

31) Urt. d. BFH v. 12.1.1960 - I 188/58 U - BStBl 1960 III S. 94 ff., hier S. 96 l. Sp. 1. Abs.

steuerbegünstigter Genossenschaften[32]. Es darf aber nach Ansicht des BFH trotzdem nicht bei Beteiligungen von Kreditgenossenschaften ein anders gearteter Maßstab angelegt werden, weil es bei allen genossenschaftlichen Beteiligungen um die gleiche Frage bzw. das gleiche Problem geht, nämlich darum, wann und unter welchen Voraussetzungen der Genossenschaft die Tätigkeit der nicht steuerbegünstigten Beteiligungsgesellschaft zuzurechnen ist, in deren Besitz sich die Beteiligung befindet. Der BFH plädiert wegen dieser Problemgleichheit für eine entsprechende Anwendung der für Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften erarbeiteten Grundsätze[33], gibt aber gleichzeitig zu bedenken, daß "die eigentliche Aufgabe der Kreditgenossenschaften auf gewerblichem Gebiet liegt und deshalb die Beurteilung des Haltens von Beteiligungen als eine Anteilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr der Genossenschaft nicht schon deshalb die Eigenschaft einer Kreditgenossenschaft nimmt"[34].

In diesem Zusammenhang muß ferner berücksichtigt werden, daß der Erwerb von Beteiligungen (Aktien etc.) keine spezifische Banktätigkeit ist, sondern auch von jedem Privatmann als besondere Form der Geldanlage wahrgenommen werden kann; entscheidend ist, daß der Gesetzgeber zu den Bankgeschäften nicht das eigene

---

32) Vgl. oben in § 12 B. II. 1. die Ausführungen zu der Frage, wie die Beteiligung von land- und forstwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften an anderen Unternehmen zu beurteilen ist.

33) Siehe im einzelnen die Überlegungen und Ergebnisse, die im Hinblick auf die Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften oben in § 12 zur Sprache gekommen sind.

34) Urt. d. BFH v. 12.1.1960 - I 168/58 U - BStBl 1960 III S. 94 ff., hier S. 96 l. Sp. 1. Abs.

Halten bzw. Erwerben und Veräußern von Beteiligungen rechnet, sondern nur den Kauf und Verkauf von Wertpapieren für andere im Rahmen des Effektengeschäfts. Der eigene Erwerb von Beteiligungen ist eine Anlageform, die - mit Ausnahme des § 19 Abs. 1 Ziff. 5 KWG - gerade nichts mit dem von Banken betriebenen Kredit- und Geldgeschäft zu tun hat. Zwar ist der Erwerb von Beteiligungen in der Praxis eine beliebte Geldanlage der meisten Kreditinstitute, weil diese dadurch nicht nur die mit einer Sachwertanlage verbundene Sicherheit haben und eine nicht unbeachtliche Rendite erzielen, sondern daneben noch vielgestaltige geschäftspolitische Zielsetzungen verfolgen können. Abgesehen von den ungewollten oder "Zwangsbeteiligungen", die meistens aus Krisenzeiten oder wirtschaftlich fehlgeschlagenen Geschäften[35] stammen, können zu diesen geschäftspolitischen Zielen z. B. die Abwehr von Überfremdung durch ausländische Anleger, Stärkung des Eigenkapitals der betroffenen Unternehmen, eigene Kontrollabsichten über einzelne Unternehmen oder ganze Industriezweige, Förderung der Unternehmenskonzentration in bestimmten Branchen und - nicht zuletzt - die Stabilisierung von Geschäftsbeziehungen zu wichtigen Kunden gezählt werden[36]. Diese unter Umständen erstrebte "bankenmäßige" Kontrolle bzw. "bankenmäßige" Interessenverflechtung bedeutet aber nicht, daß es sich um eine "bankmäßige Tätigkeit" handelt.

---

35) Vgl. die Beispiele bei Möschel, Das Wirtschaftsrecht der Banken, S. 365 unten, insbes. Fußnote 113.

36) Vgl. die Beispiele bei Möschel, Das Wirtschaftsrecht der Banken, S. 366.

Aus diesem Grunde ist auch die Meinung des FG München[37] abzulehnen, wenn es ausführt: "Denn weder das Halten noch das gelegentliche Veräußern eines Aktienbesitzes kann bei einem Kreditunternehmen als bankfremdes Geschäft angesehen werden ... Der Kursgewinn aus der Veräußerung der X-Aktien ist demnach als reguläres Geldgeschäft, allenfalls als Hilfsgeschäft auf dem Sektor der Kredit- und Geldgeschäfte anzusehen". Bezeichnend für die Oberflächlichkeit dieses Urteils, aber mit Abstrichen auch der Rechtsprechung insgesamt ist, daß mit keinem Wort auf das für alle Geschäftsbanken, Kreditgenossenschaften und anderen Kreditinstitute geltende Gesetz über das Kreditwesen und die dort enthaltenen gesetzgeberischen Hinweise eingegangen wird.

V. Untergeordnete Bedeutung

Die bankfremde Tätigkeit einer Kreditgenossenschaft muß, damit der ermäßigte Steuersatz des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG gewährt werden kann, von untergeordneter Bedeutung sein. Nicht von untergeordneter Bedeutung ist nach Ansicht des BFH "eine Betätigung, die den Charakter der Genossenschaft in steuerschädlicher Weise verändert". Sie ist anzunehmen, "wenn sie von erheblicher Bedeutung ist"[38].

---

37) Urt. d. FG München v. 11.11.1964 - II 50/64 - EFG 1965 S. 333, hier r. Sp. letzter Abs.

38) Urt. d. BFH v. 2.10.1963 - I 15/62 - HFR 1964 S. 49 f., hier S. 50 l. Sp. a. E. des drittletzten Abs. Dieses Urteil prägt in demselben Absatz bezeichnenderweise den Begriff "reine Kreditgenossenschaften".

Ob eine bankfremde Gesamttätigkeit noch von untergeordneter Bedeutung ist, kann immer nur nach den Umständen des Einzelfalles entschieden werden. Eine steuerschädliche Bedeutung kann sich "aus dem sachlichen Zusammenhang der satzungsmäßigen und tatsächlichen gewerblichen Betätigung" der Genossenschaft, der Genossen und der Beteiligungsgesellschaften ergeben[39]. Die Bedeutsamkeit von Beteiligungen kann sich darüber hinaus aus dem Verhältnis von Eigenkapital und Nennbetrag der Beteiligungen ergeben[40]. Der BFH[41] hat einen Fall für unbedeutend gehalten, in dem die Genossenschaft Erträge aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 1 v. H. der Gesamterträge verzeichnete, als bedeutsam dagegen hundertprozentige Beteiligungen an zwei Gesellschaften mit beschränkter Haftung wegen ihrer Bedeutung für den genossenschaftlichen Gesamtbetrieb. In diesem Zusammenhang ist die präzise Regelung der Körperschaftsteuer-Richtlinien 1969[42] interessant, die eine untergeordnete Bedeutung einer bankfremden Tätigkeit nur annehmen, "wenn die aus ihm erzielten Einnahmen nicht mehr als 5 v. H. der Einnahmen aus dem Bankgeschäft

---

39) Urt. d. BFH v. 12.1.1960 - I 168/58 U - BStBl 1960 III S. 94 ff., hier S. 96 letzter Abs.

40) Urt. d. BFH v. 12.1.1960, a.a.O., Stellenangabe wie Fußnote 39; ebenso auch das Urt. d. FG München v. 11.11.1964 - II 50/64 - EFG 1965 S. 333 r. Sp. 2. Abs. Hier betrug das Verhältnis von Grundkapital zu Beteiligung 20 Millionen zu nominal 5.000 DM

41) Urt. d. BFH v. 2.10.1963 - I 15/62 - HFR 1964 S. 49.

42) Abschn. 59 Abs. 1 Sätze 3 - 8 KStR 1969.

betragen und die ihm dienenden Vermögenswerte 3 v. H. der Bilanzsumme nicht übersteigen. Ist eine Genossenschaft an einer Kapitalgesellschaft beteiligt, die bankfremde Geschäfte betreibt, so steht dies einer eigenen bankfremden Betätigung gleich. In diesen Fällen ist eine bankfremde Betätigung nur dann nicht anzunehmen, wenn die Anteile an der Kapitalgesellschaft nicht dazu bestimmt sind, dauernd dem Betrieb der Genossenschaft zu dienen. Ist die Beteiligung höher als 10 v. H., so sind für die Beurteilung, ob das bankfremde Geschäft der Genossenschaft von untergeordneter Bedeutung ist, die Einnahmen der Kapitalgesellschaft der Genossenschaft mit einem Betrag zuzurechnen, der der Höhe ihrer Beteiligung entspricht. Übersteigt die Beteiligung nicht 10 v. H., so sind nur die Erträge aus der Beteiligung als Einnahmen aus bankfremder Betätigung anzusetzen. Die Sätze 4 bis 7[43)] gelten sinngemäß auch bei einer Beteiligung an einem Unternehmen anderer Rechtsform".

In den Körperschaftsteuer-Richtlinien 1969 wird damit in zweifacher Hinsicht unterschieden. Einmal wird zwischen sonstigen bankfremden Geschäften und Beteiligungen unterschieden. Die zweite Unterscheidung zwischen Beteiligungen unter und über 10 v. H. soll den Behörden der Finanzverwaltung ganz konkrete Berechnungsmöglichkeiten zur Hand geben, trägt aber eine Spur von Willkür in sich.

Diesen beiden Unterscheidungen mag zugestimmt werden oder nicht, es wäre jedenfalls wünschenswert gewesen,

---

43) Also die hier wörtlich zitierten Sätze der KStR 1969.

wenn die Rechtsprechung bei der Auslegung des Begriffs "Kreditgenossenschaft" die von ihr selbst verwendeten Unterbegriffe auch selber präzisiert hätte.

B. Die Abgrenzung von anderen Genossenschaften

Weitere Hinweise für eine umfassende und präzise Auslegung des Begriffs "Kreditgenossenschaft" geben die Abgrenzungsversuche der Finanzrechtsprechung zu ähnlichen oder anderen Genossenschaften, die neben ihren Zweckgeschäften nach der Satzung auch mit Geld- und Bankgeschäften zu tun haben. Die Abgrenzung zu anderen Genossenschaften trägt aber nicht nur zur weiteren Klärung des Begriffs "Kreditgenossenschaft" bei, sondern ist auch deshalb wichtig und nötig, weil von der Beantwortung der Frage, ob eine Kredit-, Waren- oder andere Genossenschaft vorliegt, für die betroffenen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften bedeutsame steuerliche Folgen abhängen. Handelt es sich nämlich um eine Kreditgenossenschaft im Sinne des § 19 Abs. 2b und 2c KStG, greifen zwar die ermäßigten Steuersätze von 32 v. H. bzw. 19 v. H. des Einkommens ein, auf der anderen Seite ist es aber diesen Kreditgenossenschaften durch § 35 Abs. 3 KStDV 1968[44)] ausdrücklich verwehrt, Warenrückvergütungen von dem im Mitgliedergeschäft

---

44) KStDV 1968 in der Fassung vom 26. März 1969 (BGBl 1969 I S. 270 ff.).

erwirtschafteten Überschuß abzuziehen[45]. Die Genossenschaften dagegen, die wegen der Art ihrer geschäftlichen Betätigung nicht wie "reine" Kreditgenossenschaften im Sinne des § 19 Abs. 2b und 2c KStG behandelt werden dürfen bzw. andere Geschäfte betreiben, können von der allgemeinen Möglichkeit, Warenrückvergütungen auszuschütten, auf Grund des § 35 KStDV Gebrauch machen.

Bei der Abgrenzung zwischen "reinen" Kreditgenossenschaften im Sinne des § 19 Abs. 2b und 2c KStG und Genossenschaften, die neben steuerschädlichen Geschäften auch das begünstigte Geld- und Kreditgeschäft betreiben, geht es stets um die Frage, ob letztere Gruppe ebenfalls wie "Kreditgenossenschaften" im Sinne des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG behandelt werden, d.h. also, ob sie den "reinen" Kreditgenossenschaften steuerlich gleichgestellt und wie diese zum ermäßigten Steuersatz von 32 v. H. herangezogen werden oder ob die bankfremde Tätigkeit bei ihnen so ins Gewicht fällt, daß sie voll steuerpflichtige Genossenschaften sind und entsprechend behandelt werden müssen.

---

45) Die sachlich gleiche Regelung bestand für steuerlich begünstigte Kreditgenossenschaften schon seit dem Veranlagungszeitraum 1955. Vgl. hierzu § 33 Satz 2 KStDV 1955/1967, der die Nichtanwendbarkeit des § 35 KStDV auf Kreditgenossenschaften ausdrücklich aussprach. Bevor diese Streitfrage vom Verordnungsgeber in der KStDV ausdrücklich geregelt wurde, hatte die Rechtsprechung sie in gleicher Weise entschieden. Vgl. dazu das Urt. d. BFH v. 4.4.1952 - I 32/51 U - BStBl 1952 III S. 155 ff., hier S. 157 2. Abs. unten: "Eine Kreditgenossenschaft kann daher nicht gleichzeitig von der Warenrückvergütung des § 36 KStDV Gebrauch machen, da sie dadurch in die Lage versetzt würde, ihren ganzen, aus dem Bankgeschäft erzielten Gewinn körperschaftsteuerfrei an die Mitglieder auszuschütten".

Besondere Bedeutung erhält diese Abgrenzung bei den Kredit- und Warengenossenschaften, und zwar deshalb, weil es in der genossenschaftlichen Praxis sehr viele "Kreditgenossenschaften"[46] gibt, die ebenfalls Waren- und sonstige Nebengeschäfte betreiben, aber auch zahlreiche Warengenossenschaften, die nebenher Kredit- und Bankgeschäfte abwickeln. Welche Gesichtspunkte dafür ausschlaggebend sind, daß eine gewerbliche oder ländliche Genossenschaft steuerlich entweder den begünstigten Kreditgenossenschaften oder den nicht gem. § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG begünstigten anderen Genossenschaften zugerechnet wird, hat die Rechtsprechung in einigen Urteilen ausführlich erörtert[47].

Die Firma, also der Name, unter der die Genossenschaft im Handelsverkehr ihre Geschäfte betreibt, ist kein taugliches Abgrenzungskriterium. Der BFH führt aus, daß der Bezeichnung der Genossenschaft für die Abgrenzung keine Bedeutung beizumessen ist[48]. Das gilt auch für den Fall der Namensumwandlung, denn

---

46) Hier soll der Begriff "Kreditgenossenschaft" ausnahmsweise alle das Kreditgeschäft mehr oder weniger intensiv betreibende Genossenschaften umfassen.

47) Siehe die in den folgenden Ausführungen in § 14 in den Fußnoten 48 - 63 zitierten Urteile.

48) Urt. d. BFH v. 4.4.1952 - I 32/51 U - BStBl 1952 III S. 155 ff., hier S. 156 r. Sp. 2. Abs.; ähnlich auch das zum Gewerbesteuerrecht ergangene Urt. d. FG Hannover v. 29.11.1956 - III Kö 108-109/56 - EFG 1957 S. 162 f., hier S. 163 r. Sp. unter 3., wonach eine Genossenschaft mit überwiegendem Warengeschäft aus Anlaß ihrer Firmierung als Spar- und Darlehenskasse nicht zum Kreditinstitut im Sinne des § 21 GewStDV 1950 wird.

die Firma ist steuerlich gesehen nur ein Indiz, das durch die tatsächliche Geschäftsführung, nämlich die Betätigung im steuerbegünstigten Kreditbereich, bestätigt oder widerlegt wird.

Dagegen hat die Genossenschaftssatzung nicht nur eine Indizwirkung, sondern erheblichen Einfluß auf die Unterscheidung, wenn die tatsächliche Geschäftsführung nicht wesentlich von ihr abweicht[49]. Die Satzung erhält jedenfalls entscheidende Bedeutung in allen Zweifelsfällen[50], also dann, wenn eine Abgrenzung nach anderen Kriterien die bestehenden Zweifel nicht ausräumt. Da jedes Statut nach § 6 Abs. 2 GenG genaue Angaben über den Gegenstand des Unternehmens enthalten muß, ist ihrer Formulierung großes Gewicht beizumessen[51]. Das sonst entscheidende Abgrenzungsmerkmal ist und bleibt aber die tatsächliche Betätigung oder Geschäftsführung der Genossenschaft. Wenn eine Genossenschaft sowohl Waren- als auch Bankgeschäfte betreibt, kommt es auf das Schwergewicht der Tätigkeit an[52]. Liegt das Schwergewicht bei diesen "gemischten" Genossenschaften im Kreditbereich, sind sie wie Kreditgenossenschaften zu behandeln[53].

---

49) Vgl. dazu die Ausführungen oben in § 12 B. S. 166 ff.
50) Urt. d. BFH v. 4.4.1952 - I 32/51 U - BStBl 1952 III S. 155 ff., hier S. 156 l. Sp. a. Anf. des letzten Abs. und S. 156 r. Sp. ganz a. Anf.
51) Vgl. Zülow-Henze-Schubert, Besteuerung der Genossenschaften, S. 116 1. Abs. Siehe auch die Ausführungen oben in § 12 B. S. 166 ff.
52) Urt. d. BFH v. 4.4.1952 - I 32/51 U - BStBl 1952 III S. 155 ff., hier S. 156 l. Sp. a. E. des letzten Abs.
53) Ausführlicher gehen die Erörterungen unten in § 15 A. IV. auf diese Frage ein.

Eine differenzierte Beantwortung erfordert die Frage, ob die Gruppe der Spar- und Darlehenskassen Kreditgenossenschaften im Sinne des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG sind. Die Frage ist deshalb nicht so leicht zu beantworten, weil gerade bei dieser Form ländlicher Genossenschaften das Kreditgeschäft seit jeher mit dem Warengeschäft wirtschaftlich eng verbunden ist[54]. Diese herkömmliche Verbindung konnte die Rechtsprechung nicht außer acht lassen.

Die rund 20 v. H. der Spar- und Darlehenskassen, bei denen keine wirtschaftliche Verknüpfung von Kredit- und Warengeschäften besteht, sind Kreditgenossenschaften im Sinne des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG[55]. Sie unterliegen den gleichen strengen Voraussetzungen wie alle "echten" oder "reinen" Kreditgenossenschaften; sie dürfen also, damit ihr Charakter als Kreditgenossenschaft nicht verlorengeht, bankfremde Geschäfte nur ausführen, wenn diese mit Blick auf die Gesamttätigkeit von untergeordneter Bedeutung bleiben.

Bei den das Kredit- und das Warengeschäft miteinander verbindenden Spar- und Darlehenskassen erfolgt die Besteuerung nach allgemeinen Steuersätzen, wenn das Kreditgeschäft die bankfremden Geschäfte nicht überwiegt[56]. Die Steuervergünstigung des § 19 Abs. 2b

---

54) Noch im Jahre 1968 betrieben etwa 80 v. H. aller Spar- und Darlehenskassen nebenher das Warengeschäft.

55) So auch das Urt. d. FG München v. 11.11.1964 - II 50/64 - EFG 1965 S. 333 1. Sp. drittletzter Abs.

56) Vgl. das Urt. d. BFH v. 31.7.1963 - I 271/61 - HFR 1963 S. 444 f., hier S. 445 1. und 2. Abs. jeweils am Anfang. Nähere Ausführungen dazu unten in § 15 A. IV. "Das Kreditgeschäft als Hauptgeschäftszweck".

Ziff. 1 KStG wird diesen Spar- und Darlehenskassen gewährt; sie ist aber davon abhängig, daß das Kreditgeschäft den Hauptgeschäftszweig darstellt und daß die sonstigen Voraussetzungen der Vergünstigungsvorschrift gegeben sind.

Im Gegensatz zu den "reinen" Spar- und Darlehenskassen sind die "gemischten" ländlichen Kreditgenossenschaften keine Kreditgenossenschaften im Sinne des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG. Sie werden diesen nach der Meinung des BFH[57] steuerlich lediglich gleichgestellt. Eine andere Auffassung vertritt offenbar das FG München[58], wenn es dazu ausführt: "Es kann hiernach zweifelhaft sein, ob gemischte Spar- und Darlehenskassen, die das Geld- und Kreditgeschäft als Hauptgeschäftszweig betreiben, Kreditgenossenschaften sind oder ihnen ..., ohne es nach § 33 KStDV zu sein, nur gleichgestellt werden. ... Nimmt man dagegen an, daß auch gemischte Spar- und Darlehenskassen Kreditgenossenschaften i. S. des § 33 KStDV sein können, so stellt Abschn. 61 Abs. 2 KStR nur eine für die Gerichte nicht verbindliche Auslegung dieser Vorschrift dar".

---

57) Urt. d. BFH v. 12.1.1960 - I 168/58 U - BStBl 1960 III S. 94 ff., hier S. 95 l. Sp. 3. Abs.: "Denn weder der Erlaß des Reichsministers der Finanzen noch Abschnitt 60 KStR 1953 legen den Begriff der Kreditgenossenschaft dahin aus, daß unter Kreditgenossenschaften im Sinne des § 34 KStDV auch Spar- und Darlehenskassen mit Warengeschäft fallen". Das Urteil bezog sich auf den Erlaß v. 11.12.1939, RStBl 1939 S. 1198 ff.

58) Urt. d. FG München v. 11.11.1964 - II 50/64 - EFG 1965 S. 333 l. Sp. zweitletzter und letzter Abs. jeweils a. Anf.

Der Meinung des BFH ist zu folgen, denn der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG (§ 34 KStDV 1949/1954, § 33 KStDV 1955/1967) erfordern es, den Kreis der "reinen" Kreditgenossenschaften klein zu halten. Auf wirtschaftspolitischen Erwägungen beruhende Entscheidungen der Rechtsprechung, andere Genossenschaften steuerlich gleich zu behandeln, bewirken keine Erweiterung des eng auszulegenden Begriffs "Kreditgenossenschaft".

Wie die gemischten Spar- und Darlehenskassen werden auch die Post-, Spar- und Darlehensvereine behandelt[59], d.h. sie werden den Kreditgenossenschaften im Sinne des § 19 Abs. 2b KStG steuerlich gleichgestellt, ohne begrifflich darunter zu fallen.

Delkredere-Einkaufsgenossenschaften[60] werden steuerlich wie Kreditgenossenschaften behandelt, ohne es begrifflich zu sein, wenn - wie bei den Spar- und Darlehenskassen - das Schwergewicht ihrer Tätigkeit auf der geldlichen Abwicklung des Warenverkehrs liegt. Das ist nach dem Urteil des BFH[61] dann z. B. der Fall, wenn die Genossenschaft die selbstschuldnerische Bürgschaft für die Zahlungsverpflichtung ihrer Mitglieder übernimmt, zusätzlich die Forderungen für den Vertragslieferan-

---

59) Siehe Abschn. 61 KStR 1969.
60) Zur Besteuerung dieser Genossenschaften siehe auch Klein, Zur Frage der Körperschaftbesteuerung von Delkrederegenossenschaften, ZfgGen 1953 S. 77 ff.
61) Urt. d. BFH v. 4.4.1952 - I 32/51 U - BStBl 1952 III S. 155 ff.

ten einzieht und die Zahlungen der Genossen finanziert. Das Schwergewicht der genossenschaftlichen Tätigkeit liegt dabei auf der bankmäßigen Abwicklung und Kreditierung des Zahlungsverkehrs zwischen Käufer (Genosse) und Lieferant, wenn sich die eigentliche Einkaufstätigkeit der Genossenschaft darin erschöpft, daß sie die Kaufbedingungen für ihre Mitglieder mit den Vertragslieferanten aushandelt. Diese Einschaltung in den Warenverkehr ist dann nicht nachhaltig genug, um der Genossenschaft den Charakter einer Warengenossenschaft zu verleihen[62], insbesondere wenn - wie im entschiedenen Fall - die Delkredere-Genossenschaft durch den großen Umfang ihrer bankmäßigen Tätigkeit in eine fühlbare Konkurrenz zu anderen Bankinstituten tritt. Es handelt sich dann um eine Genossenschaft, die zwar streng begrifflich keine Kreditgenossenschaft im Sinne des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG ist, die aber wie eine Kreditgenossenschaft zum ermäßigten Steuersatz von 32 v. H. herangezogen werden muß, weil wirtschaftlich und wettbewerblich das tatsächliche Geschäftsgebaren eindeutig ist.

Zu den Genossenschaften, die weder Kreditgenossenschaften im Sinne des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG sind noch steuerlich als Kreditgenossenschaften behandelt werden, mit der Konsequenz, daß sie dann

---

62) Eine andere Meinung vertritt Paulick, Die steuerliche Behandlung der sogen. Delkrederegenossenschaften, StuW 1952 Sp. 731 ff., hier unter V. Sp. 740: Einkaufsgenossenschaften würden auch dann nicht ihre Eigenschaft als Warengenossenschaft verlieren, wenn sie ausschließlich Delkrederegeschäfte abwickeln.

auch nicht den ermäßigten Steuertarif in Anspruch nehmen können, gehören die in der Rechtsform von Genossenschaften betriebenen Bausparkassen, weil die von ihnen gegebenen Darlehen sich wesentlich von den steuerbegünstigten Krediten der Kreditgenossenschaften unterscheiden. Sie dienen nämlich nicht der Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft der Bausparkassenmitglieder, sondern der zweckgebundenen Schaffung von Eigenheimen[63]. Zu dieser Gruppe nichtbegünstigter Genossenschaften, die das Kredit- und/oder Spargeschäft in einer bestimmten Form betreiben, gehören auch Warengenossenschaften und Verbrauchergenossenschaften mit Spargeschäft[64], also die Genossenschaften, die nur ganz nebenbei Bankgeschäfte in ihren Tätigkeitsbereich einbeziehen. Selbst wenn bei diesen Genossenschaften das Spargeschäft ständig überwiegen sollte, kämen sie nicht in den Genuß der Steuervergünstigung, denn die speziell für Spar- und Darlehenskassen getroffene auf der Rechtsprechung basierende Ausnahmeregelung des Abschn. 60 KStR 1969 ist nicht im Wege eines logischen Umkehrschlusses auf Warengenossenschaften anwendbar.

Ebenfalls keine Kreditgenossenschaften im Sinne des § 19 Abs. 2b KStG sind die genossenschaftlichen Teilzahlungsbanken[65], deren Zweck darin besteht, den Kunden ihrer Mitglieder Kredite zu gewähren, um deren Käufe

---

63) Urt. d. RFH v. 16.6.1942 - I 197/41 - RStBl 1942 S. 790 l. Sp. letzter Abs.
64) Vgl. Abschn. 62 KStR 1969.
65) Bei ihnen handelt es sich um sog. Dienstleistungsgenossenschaften.

bei den der Genossenschaft angeschlossenen Einzelhändler, Handwerker u.s.w. zu finanzieren.

§ 15 Die ausschließliche Kreditgewährung an Mitglieder

Weitere Voraussetzungen für die Steuervergünstigung des § 19 Abs. 2b KStG sind, daß überhaupt Kredite gewährt werden und daß diese Kreditgewährung nur an Mitglieder erfolgt. Diese Voraussetzungen entsprechen der Forderung des § 8 Abs. 2 Satz 1 GenG, wonach bei Genossenschaften, deren Unternehmenszweck die Gewährung von Darlehen ist, diese Darlehensgewährung nicht auf andere Personen als die Mitglieder ausgedehnt werden darf. Diese vom Gesetzgeber im Genossenschaftsrecht gezogene Grenze stellte, als die Körperschaftsteuer-Ermäßigung für Kreditgenossenschaften noch in der Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung geregelt war, eine rechtliche Bestimmung dar, die der Verordnungsgeber im steuerlichen Bereich zu berücksichtigen hatte. An dieser Stelle zeigt sich wieder einmal die häufige, enge und sachlich bedingte Verknüpfung gesellschaftsrechtlicher und steuerrechtlicher Vorschriften. Als Folge dieser sachlichen Verknüpfung müssen die in diesem Zusammenhang verwandten Begriffe für beide Rechtsbereiche denselben Inhalt haben. Zur Ausfüllung dieser Begriffe mit unterschiedlichen Begriffsmerkmalen - etwa wegen der im Steuerrecht herrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise - bleibt deshalb kein Raum.

A. Die Kreditgewährung

I. Der Kreditbegriff

Der die Vergünstigungsvorschrift des § 19 Abs. 2b KStG beherrschende Begriff ist der Kreditbegriff. Er charakterisiert nicht nur die Art der Genossenschaft, welche die steuerliche Ermäßigung in Anspruch nehmen darf, sondern er legt auch fest, welche Tätigkeit vom Gesetzgeber überhaupt steuerlich begünstigt werden soll.

Entsprechend der Wichtigkeit dieser Voraussetzung haben sich die Finanzgerichte und der BFH ausführlich mit der Auslegung dieses Tatbestandsmerkmals beschäftigt[1]. Das hat der Gesetzgeber in der Neufassung des Gesetzes über das Kreditwesen (KWG)[2] ebenfalls getan, während früher eine gesetzliche Definition des überwiegend in der Bankenpraxis und der Volkswirtschaftslehre verwendeten Begriffes gefehlt hat[3]. Gem. § 1 Abs. 1 Ziff. 2 KWG gehören als Kreditgeschäft zu den Bankgeschäften u.a. die Gewährung von Gelddarlehen und Akzeptkrediten (Kreditgeschäft). § 19 Abs. 1 KWG klärt den Begriff "Kredit" dadurch auf, daß er die einzelnen Geschäftsvorgänge, die als Kredite anzusehen sind, in den Ziffern 1 - 5 genau beschreibt. Danach sind "Kredite":

1. Gelddarlehen aller Art, übernommene Darlehensforderungen sowie Akzeptkredite;

---

1) Urt. d. FG Nürnberg v. 25.4.1961 - I 217/58 - EFG 1962 S. 70 f.;
Urt. d. BFH v. 5.2.1969 - I R 39/66 - BFHE Bd. 95 S. 317 ff.;
Urt. d. FG München v. 9.7.1958 - III 194/57 - DStZ (B) 1958 S. 445 f.

2) Gesetz über das Kreditwesen in der Fassung vom 10. Juli 1961, BGBl 1961 I S. 881 ff.

3) Das Gesetz über das Kreditwesen in der Fassung vom 25.9. 1939, RGBl 1939 I S. 1955 ff., enthielt keine Begriffsbestimmung. Ebenso enthielt das unmittelbar vor dem Inkrafttreten der Neufassung 1961 erlassene Urt. d. FG Nürnberg v. 25.4.1961 - I 217/58 - EFG 1962 S. 70 l. Sp. 1. Abs., keine Begriffsklärung.

2. Diskontierung von Wechseln und Schecks;
3. Stundung von Forderungen aus nicht bankmäßigen Handelsgeschäften von Kreditinstituten, insbesondere Warengeschäften, über die handelsübliche Frist hinaus;
4. Bürgschaften, Garantien und sonstige Gewährleistungen eines Kreditinstituts für andere;
5. Beteiligungen eines Kreditinstituts an dem Unternehmen eines Kreditnehmers.

Es bleibt zu untersuchen, ob diese durch Legalbeispiele schlüssig erfolgte Begriffsbestimmung des § 19 Abs. 1 KWG auf den in § 19 Abs. 2b KStG gebrauchten Begriff "Kredit" anzuwenden ist[4]. Voraussetzung dafür ist, daß Kreditgenossenschaften Kreditinstitute im Sinne des § 1 Abs. 1 KWG sind. Das ist der Fall, denn Kreditgenossenschaften sind Unternehmen, die Bankgeschäfte betreiben und bei denen der Umfang der Bankgeschäfte einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Unter diesen Bankgeschäften nimmt die Gewährung von Gelddarlehen und Akzeptkrediten, also das in § 1 Abs. 1 Satz 2 Ziff. 2 KWG als Kreditgeschäft bezeichnete Geschäft, einen wichtigen Platz ein. Die Aufzählung der einzelnen Kreditgeschäfte steht systematisch unter der Ziffer zwei des zweiten Abschnitts des KWG, der sich mit dem Kreditgeschäft der Kreditinstitute befaßt. Diese systematische Einordnung gibt bereits Antwort auf die Frage der Anwendbarkeit, denn damit liegt auf der Hand, daß der Begriff "Kredit", wie er in § 19 Abs. 1 KWG bestimmt ist, auf alle Arten von Kreditinstituten Anwendung findet, d.h. auch auf alle Kreditgenossenschaften.

---

4) Vgl. die Ausführungen oben § 16 S. 221 ff. Siehe auch Szagunn-Neumann, KWG, § 1 Anm. 9.

Dabei spielt es keine Rolle, ob es sich um die den gewerblichen Bereich versorgenden Volksbanken oder die den landwirtschaftlichen Bereich versorgenden Spar- und Darlehenskassen und Raiffeisenbanken handelt. Die eigens für Kreditgenossenschaften geschaffene Vorschrift des § 19 Abs. 2b KStG, die den Begriff "Kreditgewährung" zur entscheidenden Voraussetzung für die Steuervergünstigung erhebt, ist danach ebenfalls der in Form von Legalbeispielen umrissenen Begriffsbestimmung des § 19 Abs. 1 KWG unterworfen.

Durch diese gesetzliche Auslegung, die im Grunde nur einen Katalog der Bankgeschäfte darstellt, die rechtlich Kreditgeschäfte sind, ist aber noch nichts über das wirtschaftliche Wesen des "Kredits" bzw. der "Kreditgewährung" ausgesagt. Wesen und Bedeutung lassen sich aus den den Kreditinstituten gestellten volkswirtschaftlichen Aufgaben ermitteln. Hauptaufgabe und Haupteinnahmequelle der Banken ist die darlehensweise Hingabe des von der Kundschaft per Einlage (Sichteinlagen, Termingelder und Spareinlagen bzw. Sparbriefe) zur Verfügung gestellten Kapitals[5] an Unternehmungen, Einzelpersonen und öffentliche Stellen, die diese Darlehen zu Investitions- oder Konsumzwecken benötigen.

---

5) Die Gesamteinlagen inländischer Nichtbanken betrugen in der BRD am Jahresende 1972 529,8 Milliarden, die kurz-, mittel- und langfristigen Kredite an Wirtschaft und Private betrugen zum gleichen Zeitpunkt 525,4 Milliarden, an öffentliche Stellen 86,0 Milliarden DM. Siehe die "Bundesrepublik in Zahlen", Ausgabe 1973 der Commerzbank AG.

Dieser Kapitalversorgungszweck ist für das Wesen des Kredits der entscheidende Gesichtspunkt. Nach Meinung des FG Nürnberg[6] liegt ein Kredit vor, "wenn das hingegebene Geld dazu verwendet wird, Güter zu erzeugen oder um einen früheren Konsum zu ermöglichen". Für das Kreditinstitut stellt die Hingabe des Geldes dagegen eine mit einem gewissen Risiko behaftete Anlageform dar, die durch eine besondere Zweckbestimmung gekennzeichnet ist und sich dadurch von anderen Anlagemöglichkeiten unterscheidet[7].

Wie aus der Aufzählung des § 19 Abs. 1 KWG hervorgeht, kann die "Kreditgewährung" in vielfältiger Form geschehen. Das hat auch der BFH betont: "Was den Begriff der Kreditgewährung betrifft, so ist er ... nicht nur durch die darlehensweise Überlassung von Geld, sondern auch durch die Gewährung von Vorschüssen, die Vornahme von Wechseldiskontierungen, die Übernahme von Bürgschaften, Garantien, der Haftung u.s.w. erfüllt"[8]. Überziehungen eines Kontokorrentkontos sind dagegen nur dann Kreditgewährung, wenn sie nicht nur vorübergehend und nicht in geringem Umfange getätigt werden[9].

---

6) Urt. d. FG Nürnberg v. 25.4.1961 - I 217/58 - EFG 1962 S. 70 f., hier S. 70 l. Sp. zweitletzter Abs. in der Mittel.

7) Daher muß die "Kreditgewährung" noch gegen andere Anlageformen abgegrenzt werden, weil in manchen Grenzfällen die Zweckbestimmung nicht offenliegt und eine einer Kreditgewährung nur ähnliche Geschäftstätigkeit in Wahrheit die Anlage überschüssiger Gelder darstellt.

8) Urt. d. BFH v. 5.2.1969 - I R 39/66 - BFHE Bd. 95 S. 317 ff., hier S. 320 l. Abs. a. Anf.

9) Urt. d. FG München v. 9.7.1958 - III 194/57 - DStZ (B) 1958 S. 445 ff., hier S. 445 r. Sp. letzter Abs.

Bedenklich ist bei dieser Auslegung, daß der BFH bei diesen als "Kreditgewährung" anzusehenden Bankgeschäften eine im Vergleich zu den Legalbeispielen unvollständige, nur Teile umfassende Aufzählung abgibt und außerdem mit keinem Wort auf den im Gesetz über das Kreditwesen gegebenen Begriffsinhalt hinweist, obwohl zur Zeit der BFH-Entscheidung dieses Gesetz und die Bestimmung des § 19 Abs. 1 KWG längst geltendes Recht und auf diesen Fall anwendbar waren!

II. Die "Gewährung" von Krediten

Das Tatbestandsmerkmal "Kreditgewährung" beschreibt zunächst einmal diejenigen Bankgeschäfte, die steuerlich begünstigt werden sollen, und zwar durch die Einbeziehung des Begriffs "Kredit" in das Tatbestandsmerkmal. Was den zweiten Teilbegriff "gewähren" betrifft, so fallen zwei Phasen aktiver Handlungen der Kreditgenossenschaften darunter: erstens die Kreditbewilligung, zweitens die Kredithingabe oder die Kreditaushändigung. Steuerrechtlich entscheidender Vorgang innerhalb dieser beiden Phasen ist die Aushändigung des Darlehensbetrages, also die zweite Stufe. Dabei ist zu berücksichtigen, daß bei den verschiedenen Formen der Kreditgewährung nach § 19 Abs. 1 Ziff. 1 - 5 Kredite, bei denen die Abwicklung nicht in Form der Darlehenshingabe erfolgt, die Übergabeersatzformen wie z. B. Kontengutschrift etc. an die Stelle der Aushändigung treten.

Ohne die Hingabe des Geldes ist das Darlehen im Sinne des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG noch nicht "gewährt". Dieses Ergebnis läßt sich bürgerlich-rechtlich damit begründen, daß der Darlehensvertrag nicht Konsensualvertrag, sondern Realvertrag ist[10]. Zur Wirksamkeit des Vertrages ist daher nicht nur die Einigung der Parteien über alle wesentlichen Vertragspunkte, sondern auch die Hingabe des Geldes erforderlich.

Probleme entstehen aber in den Fällen, in denen die Kreditgenossenschaft aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen die Hingabe, d.h. die Gewährung, nicht vornehmen kann oder will. Dabei sind drei Fallgruppen auseinanderzuhalten:

1. Die Genossenschaft kann das Kreditgeschäft deshalb nicht mehr betreiben, weil sie sich in Liquidation befindet; die Liquidation wird ordnungsgemäß und ohne zeitliche Verzögerung durchgeführt.
2. Die Genossenschaft könnte Kreditgeschäfte abwickeln, macht es aus freiwilligen Gründen aber nicht, so daß Satzung und tatsächliches Handeln auseinanderfallen.
3. a) Die Genossenschaft vergibt keine Kredite mehr, weil sie sich in Liquidation befindet; das Ende der Liquidation wird jedoch bewußt verzögert.
   b) Die Genossenschaft vergibt keine Kredite mehr, ohne sich in Liquidation zu befinden; sie hat den Genossenschaftszweck geändert und widmet sich nur noch der Vermögensverwaltung.

---

10) Erman-Wagner, BGB, § 607 Anm. 1.

1. Die Liquidation (Fallgruppe 1)

Die Liquidation einer Genossenschaft ist mit Ausnahme des Konkurses notwendige Folge eines Auflösungsbeschlusses der Generalversammlung. Für die Kreditgenossenschaften sind in den §§ 78a und 78b GenG neben den üblichen besondere Auflösungsvoraussetzungen aufgestellt. Mit dem Zeitpunkt der Auflösung wandelt sich die Gesellschaft in eine Liquidationsgesellschaft um; die Rechtspersönlichkeit der eingetragenen Genossenschaft bleibt aber bis zur Beendigung der Liquidation bestehen[11]. Sinn der Liquidation und aller damit einhergehenden Aktivitäten der genossenschaftlichen Organe bzw. der Liquidatoren ist die ordnungsgemäße Abwicklung der die Genossenschaft aus der werbenden Zeit betreffenden Rechtsverhältnisse. Damit stehen auch bei einer Kreditgenossenschaft die Abwicklung der bestehenden Kredit- und sonstigen Bankgeschäfte im Vordergrund. Es widerspricht dem Abwicklungsziel, wenn neue Kreditgeschäfte abgeschlossen werden, sofern sie nicht zur Abwicklung von Altgeschäften notwendigerweise eingegangen werden müssen.

Vor diesem gesellschaftsrechtlichen Hintergrund wird klar, daß die Kreditgenossenschaften in Liquidation zwar tatsächlich keine Kredite mehr gewähren, dies in aller Regel aus Gründen der ordnungsmäßigen Abwicklung aller Rechtsverhältnisse auch nicht mehr tun dürfen. Diese besondere gesellschaftsrechtlich bedingte Situation der Liquidationsgenossenschaft hat deshalb steuerrechtlich zur Folge, daß die für die Anwendung des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG erforderliche "Gewährung" von Kre-

11) Vgl. im einzelnen die Vorschriften der §§ 78 ff. GenG.

diten unterbleiben kann, ohne daß die Ermäßigung verlorengeht. Auch das Steuerrecht will und kann von dem Steuerpflichtigen nichts rechtlich oder tatsächlich Unmögliches verlangen. Voraussetzung der fortbestehenden Anwendung der Steuervergünstigung auf im Liquidationsstadium befindliche Kreditgenossenschaften ist nur, daß keine anderen Gründe, die unabhängig von der Liquidation sind, zur Versagung der Steuerermäßigung führen.

2. Die anderen "Liquidationsfälle" (Fallgruppe 2 und 3)

Die oben in den Fallgruppen zwei und drei gebildeten Fälle sind im Gegensatz zu den Genossenschaften, die die Liquidation ordnungsgemäß durchführen, mit dem vollen Steuersatz zu belegen.

In Fallgruppe zwei fallen die tatsächliche Handlungsweise und das Statut der Kreditgenossenschaft auseinander. Dann ist zunächst auf den Sinn und Zweck der Vergünstigungsnorm abzustellen[12]. Hält sich die Satzung im Rahmen dieser Norm, hier des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG, und überschreitet das tatsächliche Verhalten diesen Rahmen, so ist auf die Handlungswirklichkeit abzustellen. Sinn und Zweck der Vergünstigungsvorschrift ist die erleichterte Kreditversorgung des ländlichen und gewerblichen Mittelstandes. Dieser Versorgung ist aber nicht gedient, wenn keinerlei Kredite vergeben werden. Ein Verhalten der Genossenschaft, das darin besteht,

12) Vgl. die Ausführungen zu den land- und forstwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften oben in § 12 B. S. 166 ff.

keine Kredite zu gewähren, ohne daß wie bei der Liquidationskreditgenossenschaft eine wirtschaftliche Notwendigkeit dafür besteht, ist mit dem Sinn und Zweck der Vergünstigungsvorschrift des § 19 Abs. 2b KStG nicht zu vereinbaren. In einem solchen Fall ist steuerrechtlich auf das tatsächliche Verhalten, nicht auf die Satzung, abzustellen. Das hat für die oben gebildete Fallgruppe zwei die Anwendung des vollen Steuersatzes zur Folge.

Auch das Verhalten der dritten Fallgruppe zieht die volle Besteuerung nach sich. Beide Alternativen dieser Gruppe führen zur Nichtanwendung des § 19 Abs. 2b KStG. In der ersten Alternative ist das Nichtgewähren von Krediten zwar Folge der Liquidation, die bewußte Verzögerung des Liquidationsendes[13] stellt wirtschaftlich betrachtet jedoch eine Vermögensverwaltung unter dem Deckmantel der Liquidation dar. Diese Verschleppung der Liquidation, dieser Mißbrauch des Liquidationsverfahrens, eine dauernde - vom Gesetzgeber nicht steuerbegünstigte - Verwaltung des vorhandenen Genossenschaftsvermögens zu ermöglichen, kann steuerlich nicht wie eine ordnungsmäßige, unverzögerte Abwicklung der Gesellschaft behandelt werden.

Bei der Alternative der oben gebildeten dritten Fallgruppe liegt zwar auch eine Vermögensverwaltung vor, die Versagung der Steuervergünstigung läßt sich aber noch auf einen anderen Grund stützen. Bei diesen Genossen-

---

13) Siehe zu der Frage, wann die Liquidation der Genossenschaft genau beendet ist, Lang-Weidmüller, GenG, § 93.

schaften hat sich der Gegenstand des Unternehmens und damit der Genossenschaftszweck geändert. Kreditgenossenschaften, die ohne liquidiert worden zu sein oder die nach Beginn der Liquidation unter Beachtung des § 79a GenG vor Verteilung des Vermögens fortgesetzt worden sind, ohne nach Fortsetzung erneut Kredite zu gewähren, haben ihr wirtschaftliches Ziel und damit ihren Charakter als Kreditgenossenschaft geändert bzw. verloren.

Daß die dauernde und ausschließliche Verwaltung des vorhandenen genossenschaftlichen Vermögens nicht mehr mit dem ursprünglichen Unternehmensgegenstand, nämlich der Gewährung von Krediten an bestimmte Personengruppen, verglichen werden kann, ist offensichtlich. Eine solche Vermögensverwaltungstätigkeit läßt sich jedenfalls nicht mehr - auch aus wirtschaftlicher Sicht - unter das Tatbestandsmerkmal "gewähren" des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG subsumieren. Damit kann auf diese Genossenschaftsgruppe der ermäßigte Steuersatz des § 19 Abs. 2b KStG nicht angewendet werden.

3. Die Urteile der Finanzrechtsprechung

Dieses für die drei Gruppen unterschiedliche Ergebnis ist in keinem der Urteile der Finanzrechtsprechung richtig und klar zum Ausdruck gekommen. Das FG Münster[14] vertrat zwar den richtigen Standpunkt, Liquidationsge-

14) Urt. d. FG München v. 3.11.1964 - I 211/63 - EFG 1965 S. 284.

sellschaften mußte die Steuerermäßigung erhalten bleiben, es stützte dieses Ergebnis jedoch auf eine zweifelhafte Begründung. Nach Ansicht des FG München führt die Liquidation solange nicht zum Verlust der Steuervergünstigung, wie Kredite gewährt oder Altgeschäfte abgewickelt werden. Allein aus der Tatsache der Liquidation könne keine Verlust der Steuerermäßigung hergeleitet werden, sobald aber die Abwicklungsgeschäfte den Punkt erreicht hätten, an dem keine Kreditgeschäfte mehr betrieben würden bzw. betrieben werden könnten, dürfe die Steuerermäßigung auch den Liquidationsgenossenschaften, die ordnungsmäßig und ohne zeitliche Verzögerung abwickelten nicht mehr gewährt werden. Das treffe besonders auf die bloß formellen Kreditinstitute im Sinne des § 1 Abs. 1 KWG zu, die seit Jahren nicht mehr im Kreditgeschäft tätig seien.

Diese letzteren Ausführungen des FG München können nicht überzeugen, da hier die Grenzen zwischen einer Kreditgenossenschaft, die bis zu ihrem Auflösungsbeschluß ordnungsgemäß Kredite gewährt und diese im Liquidationsstadium rückabgewickelt hat und den Kreditgenossenschaften nicht auseinandergehalten werden, die oben zur zweiten oder dritten Fallgruppe gehören, die also aus freien Stücken das Kreditgeschäft nicht oder nicht mehr betreiben bzw. ihren Zweck ändern oder die Luqidation verschleppen. Das FG München hat also in der Urteilsbegründung diese verschiedenen Fallgruppen nicht streng genug getrennt, obgleich sie gesellschaftsrechtlich und steuerrechtlich zu berücksichtigende unterschiedliche Tatbestände aufweisen.

Dagegen überzeugen die Ausführungen des FG München zur bloßen Vermögensverwaltung. Das FG München hatte betont, daß die bloße Vermögensverwaltung nicht zu den Bankgeschäften und damit nicht zu den steuerbegünstigten Kreditgeschäften gehöre. Kreditgenossenschaften[15], die überhaupt keine Kredite gewährten, übten keine steuerlich begünstigungswerte Tätigkeit aus. Das folge schon aus dem Sinn und Zweck der Begünstigungsvorschrift, denn eine allgemeine steuerliche Bevorzugung genossenschaftlicher Kreditinstitute sei vom Gesetzgeber nicht vorgesehen. Am genossenschaftlichen Kreditwesen bestehe ein staatspolitisches Interesse zur Förderung, solange es der besseren und billigeren Kreditversorgung mittelständischer Berufsgruppen diene. Die steuerliche Förderung einer Kreditgenossenschaft sei aber für den Staat dann nicht mehr von Interesse, wenn die Genossenschaft die Kreditversorgung nicht mehr betreibe und sich nur noch der Vermögensverwaltung widme.

Auch das FG Bremen[16] folgert seine Meinung zu der Frage, ob eine tatsächliche Tätigkeit der Kreditgenossenschaft entsprechend der Satzung zur Erlangung des ermäßigten Steuersatzes nötig sei, aus Sinn und

---

15) Die Entscheidung des FG München v. 3.11.1964 - I 211/63 - EFG 1965 S. 284 erging im konkreten Fall zwar für Zentralkassen im Sinne des § 19 Abs. 2b Ziff. 2 KStG, die Ausführungen sind jedoch ohne weiteres auf Primär-Kreditgenossenschaften anwendbar.

16) Urt. d. FG Bremen v. 27.1.1967 - II 102/64 - EFG 1967 S. 305.

Zweck der Vergünstigungsnorm. Ziel der steuerlichen Förderung sei die Kreditversorgung bestimmter Berufs- und Einkommensschichten. Da die steuerliche Besserstellung nicht der Genossenschaft, sondern den kreditnehmenden Genossenschaftsmitgliedern zum Vorteil gereichen solle[17], sei entweder die Gewährung von Krediten oder bei völliger Einstellung des Bankgeschäftsbetriebes die Abwicklung der restlichen Geschäfte Voraussetzung für die Steuervergünstigung. Die reine Vermögensverwaltung, die in allen Fällen der noch fehlenden Verteilung des Genossenschaftsvermögens vorangeht, reiche für die Anwendung der begünstigenden Vorschrift nicht aus. Bei einer auf längere Dauer betriebenen Verwaltungstätigkeit, also einem Fall der verschleppten Liquidation, wenn dadurch das genossenschaftliche Vermögen gesichert bzw. vermehrt werden solle, könne auch das Argument nicht berücksichtigt werden, die endgültige Auskehrung des Liquidationsgewinnes sei der letzte steuerlich begünstigte Teilakt der werbenden genossenschaftlichen Tätigkeit, also "letztes Geschäft"[18] und deshalb steuerlich privilegiert. Allein der Umstand, daß das noch vorhandene Vermögen irgendwann an die Mitglieder ausgeschüttet werden müsse, rechtfertige nicht die Anwendung des § 19 Abs. 2b KStG.

---

17) Vgl. den Wortlaut des allgemeinen Genossenschaftszwecks, der sich aus der Legaldefinition der Genossenschaft aus § 1 Abs. 1 GenG ergibt.

18) Vgl. den Beschluß d. FG Hannover v. 24.3.1961 - Kö 5/61 - EFG 1961 S. 508 f., hier S. 509 1. Sp. 1.Abs., das hinsichtlich des ausgeschütteten Liquidationsgewinnes einer landwirtschaftlichen Verwertungsgenossenschaft entschieden hat, er bleibe steuerfrei, weil die durch die Liquidation bedingten Rechtsgeschäfte "letzte Geschäfte" der bisher begünstigten werbenden Tätigkeit seien.

Diese Ausführungen des FG Bremen können ebenfalls insoweit nicht überzeugen, als auch sie den Fall der ordnungsmäßigen Liquidationsabwicklung und den Fall der verschleppten Liquidation in der Begründung vermengen und deshalb zu dem unrichtigen Schluß gelangen, daß in dem Moment der Rückabwicklung des letzten Kreditgeschäfts aber vor Beendigung der Liquidation, die den Ablauf des Sperrjahrs (§ 90 GenG), die Vermögensverteilung (§§ 91 und 92 GenG) und den Abschluß etwaiger Prozesse[19] voraussetzt, die Steuerermäßigung nicht mehr gewährt werden könne.

Der hier dargelegten Ansicht des FG Bremen wurde in dem Urteil des BFH vom 7. Mai 1969[20] teilweise nicht zugestimmt. Der Sinngehalt der Vergünstigungsnorm verbiete es nicht, den ermäßigten Steuersatz auch auf den aus der Vermögensverwaltung erzielten Gewinn anzuwenden. Der BFH stellt, was die Gewährung der Steuervergünstigung betrifft, ausdrücklich auf den Wortlaut der begünstigenden Vorschrift ab. Lasse der Wortlaut nicht erkennen, daß im Falle der Liquidation oder eines liquidationsähnlichen Zustandes eine tatsächliche Tätigkeit entsprechend der Satzung Voraussetzung für die Steuervergünstigung sei, müsse bei Vorliegen der anderen Voraussetzungen der ermäßigte Steuersatz gewährt werden. Der BFH ließ dabei die davon zu unterscheidende Frage offen, wie zu entscheiden ist, wenn eine Kreditgenossenschaft keine Kredite gewährt, ohne dafür rationale wirtschaftliche Gründe anführen zu können. Diese Frage ist

---

19) Vgl. Lang-Weidmüller, GenG, § 93.
20) Urt. d. BFH v. 7.5.1969 - I R 68/67 - BFHE Bd. 95 S. 395 ff.

deshalb rechtlich von Bedeutung, weil es hier um ein allgemeines genossenschaftliches Problem geht, das bei anderen Genossenschaftsarten in ähnlicher Art auftreten kann und deshalb auch in gleicher Weise zu lösen ist. Es fallen dann nämlich das tatsächliche Geschäftsgebaren und die satzungsmäßige Zielsetzung der Kreditgenossenschaft auseinander[21]. Mit dieser Frage haben sich sowohl der Reichsfinanzhof[22] als auch der Bundesfinanzhof[23] beschäftigt; beide Auffassungen decken sich mit geringfügigen Einschränkungen. Entscheidendes Gewicht ist nach diesen beiden Urteilen der tatsächlichen Gestaltung der Geschäftsführung beizumessen. Der BFH schränkt diesen Standpunkt aber dahingehend ein, daß, wenn die Satzung zu weit gefaßt ist, eine Vermutung dafür bestehe, daß auch die tatsächliche Geschäftsführung den Rahmen der Vergünstigung überschreite. Das bedeutet nach Ansicht des Urteils des BFH vom 7. Mai 1969, daß eine fehlende tatsächliche Kreditgewährung den Rahmen der Vergünstigung - es müssen nämlich begrifflich eine Kreditgenossenschaft und tatsächlich Mitgliedergeschäfte vorliegen - hier nicht überschritten, solange keine steuerschädlichen Geschäfte durchgeführt werden.

Diese Auffassung kann nicht geteilt werden. Der BFH[24] stellt zwar auf den Wortlaut der Vergünstigungsnorm ab,

---

21) Vgl. die Ausführungen oben in § 12 B. S. 166 ff., die sich mit der Rechtsprechungsansicht nicht völlig decken.
22) Urt. d. RFH v. 28.2.1939 - I 65/39 - RStBl 1939 S. 894 f.
23) Urt. d. BFH v. 28.9.1954 - I 127/54 U - BStBl 1954 III S. 339 f.
24) Urt. d. BFH v. 7.5.1969 - I R 68/67 - BFHE Bd. 95 S. 395 ff., hier S. 398 letzter Abs.

übersieht aber, daß auch die finanzgerichtlichen Entscheidungen[25] vom Wortlaut der Vergünstigungsvorschrift ausgehen, wobei letztere jedoch die wörtliche Interpretation durch die teleologische Auslegung ergänzen und damit den Sinn und Zweck des § 19 Abs. 2b KStG in die Begriffsauslegung einbeziehen. Nach Sinn und Zweck dieser Vorschrift sind aber die einzelnen Voraussetzungen, also auch der Begriff "gewähren", restriktiv auszulegen[26].

Der vom Gesetzgeber gebrauchte Begriff "gewähren" muß daher - insbesondere nach Sinn und Zweck der Vergünstigung - dahingehend ausgelegt werden, daß eine aktive Betätigung im Bereich des Kreditgeschäfts vorausgesetzt wird. Das wird vom BFH übersehen, zumindest aber ohne jegliche Begründung abgetan. Außerdem entspricht es generell dem Charakter einer Ausnahmevorschrift, daß nur der konkret normierte Tatbestand von der üblichen Regelung ausgenommen sein soll. Im § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG, einer Ausnahmeregelung für Kreditgenossenschaften, ist die Gewährung von Krediten steuerbegünstigt, das Nicht-Gewähren, also gerade das Unterlassen der begünstigten Tätigkeit, kann der Gewährung nicht gleichgestellt werden. Daran ändert auch nichts die Tatsache, daß andere steuerschädliche Tätigkeiten ebenfalls unterlassen werden. Hinzu kommt, daß, wenn beim Auseinanderfallen zwischen tatsächlichem Geschäftsgebaren und satzungsmäßiger Zielsetzung auf die

25) Urt. d. FG München v. 3.11.1964 - I 211/63 - EFG 1965 S. 284; Urt. d. FG Bremen v. 27.1.1967 - II 102/64 - EFG 1967 S. 305.
26) Siehe die Ausführungen oben in § 13 S.189 ff. und die Urteile in § 13 Fußnote 22.

tatsächliche Geschäftsführung abstellen muß, hier die tatsächlichen Verhältnisse keinen Zweifel an der Steuerschädlichkeit der Nichtgewährung von Krediten zulassen. Denn nach Sinn und Zweck der Vergünstigungsvorschrift wird die Kreditversorgung bestimmter Bevölkerungsgruppen steuerlich begünstigt[27]. Durch die Nichtgewährung von Krediten wird diesem Versorgungszweck aber gerade zuwider gehandelt, zumal wenn keine rationalen wirtschaftlichen Gründe dafür vorliegen.

Als Ergebnis der Analyse der Finanzrechtsprechung läßt sich somit festhalten, daß nicht nur die Finanzgerichte, sondern auch der BFH die verschiedenen Fallmöglichkeiten der "Liquidationsfälle" nicht richtig gesehen hat. Die unterbliebenen, sachlich jedoch notwendigen Differenzierungen bei der Auslegung des Tatbestandsmerkmals "gewähren" mindern die Qualität der Rechtsprechung erheblich.

III. Die Abgrenzung der Kreditgewährung vom anderen Anlageformen

Oben[28] wurde ausgeführt, daß der Kredit eine besondere, durch die Zweckbindung bestimmte Anlageform der Kreditinstitute ist. Er tritt in vielfältigen Erscheinungs-

---

27) Siehe die Ausführungen oben in § 13 S. 189 ff.
28) Vgl. die Ausführungen oben in § 15 A. I.

formen auf[29]; ebenso vielfältig sind aber die Anlageformen, bei denen diese Zweckbestimmung fehlt oder nur dem Schein nach besteht. Es liegt auf der Hand, daß wegen der Möglichkeit einer ähnlichen äußeren Gestaltung Kreditgewährung und andere Anlageformen leicht verwechselt werden können. Da jedes Kreditinstitut im Sinne des § 1 Abs. 1 KWG, also auch eine Kreditgenossenschaft, eine Reihe bankmäßiger Tätigkeiten wahrnimmt, die Geldanlagen darstellen, ist eine Abgrenzung dieser Anlagetätigkeiten von der Kreditgewährung erforderlich.

Mit diesem Problem haben sich drei Urteile der Finanzrechtsprechung beschäftigt[30], die besonders deshalb Bedeutung für die Besteuerung der Kreditgenossenschaften gewonnen haben, weil Geldanlagen, die rechtlich keine Kreditgewährung im Sinne des § 19 Abs. 2b KStG darstellen, auch bei Nichtmitgliedern - ebenso wie alle Passivgeschäfte - erfolgen dürfen[31]. "Kredit ist eine Anlage von hereingenommenen Geldern, die sich von anderen Anlagen durch den Zweck, zu dem der

---

29) Vergleiche den Aufzählungskatalog in § 19 Abs. 1 KWG.

30) Urt. d. FG München v. 9.7.1958 - III 194/57 - DStZ (B) 1958 S. 445 ff., hier S. 446 1. Sp. 1. Abs.;
Urt. d. FG Nürnberg v. 25.4.1961 - I 217/58 - EFG 1962 S. 70 f., hier S. 70 r. Sp. 2., 3., 4. und 5. Abs. und S. 71 1. Sp. 1., 2., 3. und 4. Abs.;
Urt. d. BFH v. 2.10.1963 - I 15/62 - HFR 1964 S. 49 f., hier S. 50 letzter Abs. des Urteils.

31) Siehe die Ausführungen unten in § 15 B.; vgl. auch § 8 Abs. 2 Satz 2 GenG.

Kreditnehmer das Geld verwendet, unterscheidet"[32]. Mit "Zweck" sind dabei die bereits oben beim Kreditbegriff erwähnte Gütererzeugung und die vorzeitige Konsumförderung gemeint.

Dieses Urteil des FG Nürnberg konnte die in § 19 Abs. 1 KWG[33] geschaffene Begriffsbestimmung des Kredits noch nicht berücksichtigen[34]. Es fehlen in dieser gesetzlichen Begriffsbestimmung aber bankwirtschaftlich wesentliche Gesichtspunkte, wie sie z. B. Forstmann[35] in den von ihm geprägten Kreditbegriff[36] eingebracht hat.

Wann ein "Kredit" oder eine davon zu unterscheidende Geldanlage eines Kreditinstituts vorliegt, kann nach geltendem Recht nur unter Einbeziehung des § 1 Abs. 1 Ziff. 2 KWG und des § 19 Abs. 1 Ziff. 1 - 5 KWG geklärt werden. Es fällt auf, daß die in § 19 Abs. 1 Ziff. 1 - 5 KWG als Kredite bezeichneten Bankgeschäfte wesentlich

---

32) Urt. d. FG Nürnberg v. 25.4.1961 - I 217/58 - EFG 1962 S. 70 f., hier S. 70 1. Sp. zweitletzter Abs., mit direktem Hinweis auf Paulick, Das Recht der eingetragenen Genossenschaft, S. 70.

33) Das Urteil des FG Nürnberg war am 25.4.1961 erlassen worden, während das neue Gesetz über das Kreditwesen vom 10. Juli 1961 (BGBl 1961 I S. 881) stammte.

34) Inwieweit diese Begriffsbestimmung, die in einer Aufzählung der Bankgeschäfte besteht, die als Kredite im Sinne der §§ 13 - 18 KWG anzusehen sind, für das KWG insgesamt bzw. für andere Rechtsbereiche überhaupt gilt, kann hier dahingestellt bleiben.

35) Forstmann, Geld und Kredit, S. 214.

36) Die Definition Forstmanns lautet: "Kredit ist die in irgendeiner Weise zum Zwecke der Nutzung entgeltlich und befristet übertragene Kapitaldisposition oder eingegangene Zahlungsverpflichtung zugunsten Dritter".

weiter sind als das in § 1 Abs. 1 Ziff. 2 KWG als Kreditgeschäft bezeichnete Gewähren von Gelddarlehen und Akzeptkrediten[37].

Diese Erweiterung wird damit begründet, daß der § 19 KWG auf die Aufsichtspraxis im Bankgewerbe zugeschnitten sei und nur im Rahmen der §§ 13 - 18 KWG oder dann gelten solle, wenn ausdrücklich auf ihn verwiesen worden ist[38]. Allerdings erleichtert er die Einstufung der Bankgeschäfte in anderen Vorschriften, zu denen auch der § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG zählt. Der Kreditbegriff des § 19 Abs. 1 KWG umfaßt die Kredite im rechtlichen Sinne. Das sind die Gelddarlehen des § 607 BGB (§ 19 Abs.1 Ziff. 1 1. Fallgruppe). Er umfaßt aber auch alle diejenigen Bankgeschäfte, bei denen dem Kreditnehmer wirtschaftlich Gelder zufließen, über die er befristet verfügen kann. Darunter fallen übernommene Darlehensforderungen, Akzeptkredite, die Diskontierung von Wechseln, Schecks, die Stundung von Forderungen aus bankfremden Handelsgeschäften, Bürgschaften, Garantien und andere Gewährleistungen sowie die Beteiligungen an Unternehmen von Kreditnehmern.

Auf dieser Ebene hat nun die Abgrenzung von anderen "Geldanlagen" der Kreditinstitute zu geschehen. Dabei gibt es einige Hilfsgesichtspunkte wie die Liquidität oder die Besicherung des hingegebenen Geldes, die Aufschluß über die Einstufung geben können.

---

37) Vgl. den Wortlaut beider Bestimmungen, insbesondere auch die Formulierung in § 19 Abs. 1:"... als Kredit im Sinne der §§ 13 - 18 sind anzusehen".

38) Siehe Szagunn-Neumann, KWG, § 19 Anm. 1;
Schork, KWG, § 19 Anm. 1;
Consbruch-Möller, KWG, § 19 unter 2. und 2. a. Anf.

Die Steuerrechtsprechung[39] hat einzelne Geschäfte herausgegriffen und geprüft, ob bei deren Abschluß eine Kreditgewährung im Sinne des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG vorliegt. Beim Kauf öffentlicher Anleihen, Industrieanleihen, Kommunalobligationen, Pfandbriefen und Schatzanweisungen von Bund und Ländern hat sie z. B. eine Kreditgewährung abgelehnt. Bei dem Erwerb dieser Wertpapiere wird zwar im Grunde auch ein Kreditverhältnis begründet, da die Valuta den Emittenten zu freier oder investitionsgebundener Verfügung zufließen; bei diesen Geschäften steht gewöhnlich aber der Kauf der Wertpapiere, also der Kauf der in den verbrieften Forderungen liegenden Rechte, im Vordergrund. Aus diesem Grunde ist auch der Erwerb solcher Papiere nicht als Kreditgewährung, sondern als Geldanlage anzusehen[40].

Ein weiterer einzelner Fall einer Geldanlage, den das FG Nürnberg[41] behandelt hat, war ein sog. Nostro-Guthaben. Legt eine Kreditgenossenschaft überschüssige Geldbestände als Termineinlagen, d.h. als Fest- oder Kündigungsgelder, bei einem anderen Kreditinstitut an, so soll dieses Nostro-Guthaben keine Kreditgewährung darstellen[42].

---

39) Vgl. das Urt. d. FG München v. 9.7.1958 - III 194/57 - DStZ (B) 1958 S. 445 ff., hier S. 446 1. Sp. 1. Abs.

40) Szagunn-Neumann, KWG, § 19 Anm. 7.

41) Urt. d. FG Nürnberg v. 25.4.1961 - I 217/58 - EFG 1962 S. 70 f. Hier hatte eine Kreditgenossenschaft Termingelder bei einer anderen Kreditgenossenschaft angelegt, die nicht Mitglied bei ihr war.

42) A. A. Szagunn-Neumann, KWG, § 19 Anm. 8 sowie Schork, KWG, § 19 Anm. 14.
Dagegen fallen Guthaben bei der Deutschen Bundesbank, zu denen auch die Unterhaltung der Mindestreserve nach § 18 BBankG gehört, nicht unter die Kredite des § 19 KWG. Zu den Fragen der Mindestreserve siehe Möschel, Das Wirtschaftsrecht der Banken, S. 94 ff. Zur indirekten Mindestreserve der ländlichen Kreditgenossenschaften siehe Schork, KWG, § 19 Anm. 16.

Aus diesen Beispielen wird bereits deutlich, daß die genossenschaftlichen Urteile der Steuerrechtsprechung zu der Frage des Kreditbegriffs nur vereinzelte Ansatzpunkte beisteuern können. Als erheblicher Mangel aller Urteile ist es jedoch zu werten, daß die für den Kreditbegriff unerläßlichen Hinweise auf das Bankrecht und das Gesetz über das Kreditwesen, sowohl das alte KWG vor 1961 als auch das neue KWG von 1961, fehlen.

IV. Das Kreditgeschäft als Hauptgeschäftszweig

Bei der Abgrenzung von Kreditgenossenschaften und anderen Genossenschaften[43] wurde bereits erwähnt, daß es zahlreiche "gemischte" Genossenschaften gibt, die sowohl Bank- als auch Warengeschäfte oder andere Geschäfte durchführen. Bei diesen Genossenschaften, die in den meisten Fällen als Spar- und Darlehenskassen firmieren, ist die Verbindung verschiedener Geschäfte somit besonders ausgeprägt. Da sie die beim Begriff der "reinen" Kreditgenossenschaften[44] erwähnten Voraussetzungen der Steuervergünstigung des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG nicht erfüllen, weil sich die Waren- bzw. sonstigen Geschäfte steuerschädlich auswirken[45], hat die Rechtsprechung für die "gemischten" Genossenschaften und insbesondere die Spar- und Darlehenskassen

43) Vgl. die Ausführungen oben in § 14 B.

44) Man könnte diese "reinen" Kreditgenossenschaften auch als "Kreditgenossenschaften im engeren Sinne" (ieS) bezeichnen. Die "Kreditgenossenschaften im weiteren Sinne (iwS) wären danach alle Genossenschaften, die zwar streng begrifflich nicht unter die Genossenschaften im Sinne des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG fallen, die aber aus wirtschaftlichen Erwägungen heraus ihnen steuerlich gleichgestellt werden.

45) Urt. d. BFH v. 12.1.1960 - I 168/58 U - BStBl 1960 III S. 94 ff., hier S. 95 l. Sp. 1. Abs.: "... daß der aus dem vollem Umfange steuerpflichtige Gewinn bei Genossenschaften ...".

eine Ausnahme von dem bei "echten" Kreditgenossenschaften aufgestellten Erfordernis gemacht, daß die bankfremde Tätigkeit nur von untergeordneter Bedeutung sein darf[46]. Die Rechtsprechung trug damit der Tatsache Rechnung, daß bei den meisten "gemischten" Genossenschaften die Verbindung von Kreditgeschäften und Warengeschäften historisch gewachsen und eine Ausgliederung aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten unzumutbar war. Aus diesem Grunde hat heute der Gesetzgeber und hatte früher der Verordnungsgeber das Spargeschäft nicht aus dem Gesamtgeschäft ausgegliedert, sondern diese wirtschaftlich schwierige Aufteilung durch die Wahl eines ermäßigten Steuersatzes von 32 v. H. (früher 19 v. H.), mit der das Nichtkreditgeschäft steuerlich erfaßt werden sollte, für das Gesamtgeschäft vermieden.

Diese Ausnahme mußte aber schon aus wettbewerblichen Gründen begrenzt werden; die Steuerermäßigung sollten danach nur diejenigen "gemischten" Genossenschaften in Anspruch nehmen können, bei denen das Kreditgeschäft den Hauptgeschäftszweig ausmacht"[47].

---

46) Vgl. § 14 A. und die KStR 1969, wonach in Abschn. 59 Abs. 1 das Merkmal "untergeordnet" bejaht wird, wenn die aus dem fremden Geschäft erzielten Einnahmen 5 v. H. nicht übersteigen und die ihm dienenden Vermögenswerte nicht mehr als 3 v. H. der Bilanzsumme ausmachen. Siehe auch das Urt. d. BFH v. 2.10.1963 - I 15/62 - HFR 1964 S. 49 f., wonach der andere Zweck in den Hintergrund treten muß.

47) Urt. d. FG Nürnberg v. 27.4.1955 - I 51/53 - DStZ (B) 1956 S. 167; der Leitsatz dieses Urteils ist fehlerbehaftet, weil die Kreditgenossenschaften unter den dort genannten Voraussetzungen nicht körperschaftsteuerfrei sind, sondern nur in den Genuß eines ermäßigten Steuersatzes kommen!
Urt. d. BFH v. 12.1.1960 - I 168/58 U - BStBl 1960 III S. 94 ff., hier S. 95 1. Sp. 1. und 2. Abs.;
Urt. d. BFH v. 6.12.1960 - I 75/60 U - BStBl 1961 III S. 40;
Urt. d. BFH v. 2.10.1963 - I 15/62 - HFR 1964 S. 49 f., hier S. 50 1. Sp. drittletzter Abs.;
Urt. d. FG München v. 11.11.1964 - II 50/64 - EFG 1965 S. 333 1. Sp.;
Urt. d. BFH v. 31.7.1963 - I 271/61 - HFR 1963 S. 444 f., hier S. 445 1. Sp. 1. Abs.

Die Finanzrechtsprechung[48] hat diese Frage in sechs verschiedenen Urteilen erwähnt bzw. entschieden.

Hinsichtlich des Problems, inwieweit das Kreditgeschäft bei "gemischten" Kreditgenossenschaften überwiegen müsse, damit die Vergünstigung nicht verlorengeht, besteht in der Rechtsprechung keine volle Einmütigkeit. Das älteste Urteil, das sich mit dieser Frage befaßt[49], geht davon aus, daß der Verordnungsgeber das Kreditgeschäft der "gemischten" Genossenschaft nur dann steuerlich habe begünstigen wollen, wenn dieses etwa zwei Drittel des Gesamtgeschäfts ausmache. Das FG Nürnberg, dem schon im Leitsatz ein peinlicher Fehler unterlaufen war, als es von der Körperschaftsteuerfreiheit der Kreditgenossenschaft sprach, während diese bei Vorliegen der Voraussetzungen nur eine Körperschaftsteuerermäßigung beanspruchen können, unterscheidet auch nicht konsequent zwischen der Behandlung "reiner" und "gemischter" Kreditgenossenschaften[50]. Dabei weichen die Voraussetzungen für die

48) Siehe die Aufzählung in § 15 Fußnote 47.
49) Urt. d. FG Nürnberg v. 27.4.1955 - I 51/53 - DStZ (B) 1956 S. 167.
50) Zwar wird der Begriff der "gemischten" Genossenschaft in dem Urt. d. FG Nürnberg v. 27.4.1955, a.a.O., hier S. 167 r. Sp., einmal erwähnt, aber dieses eine Mal auch nur als Zitat einer früheren RFH-Entscheidung, und zwar des Urt. d. RFH v. 5.8.1941 - I 102/41 - RStBl 1941 S. 765 f.

Gewährung der Steuervergünstigung bei beiden Gruppen erheblich voneinander ab[51]. Die anderen fünf Urteile[52] stellen sich dagegen auf den Standpunkt, daß das Kreditgeschäft den Hauptgeschäftszweig darstellt, wenn es "überwiegt", also mehr als die Hälfte des Gesamtgeschäfts ausmacht[53].

Welche Geschäfte zu den Kreditgeschäften gehören, ist oben beim Kreditbegriff herausgestellt worden[54]. Geldanlagen bei anderen Kreditinstituten fallen nicht darunter. Vor allem gehören diejenigen Geschäfte zum Kreditgeschäft, die in § 19 Abs. 1 KWG aufgezählt sind. Zu den Nicht-Kreditgeschäften sind nicht nur die Warengeschäfte zu rechnen, sondern alle anderen von der Genossenschaft betriebenen Geschäfte wie z. B. Maschinenvermietungen, Leistungen von mit anderen Geschäften befaßten Nebenbetrieben[55], Beteiligungen an Unternehmen, soweit sie nicht unter § 19 Abs. 1 Ziff. 5 KWG fallen, andere Geldanlagen u.s.w. Das gilt für die Nebenbetriebe auch dann, wenn diese - aus dem gemischtwirtschaftlichen Betrieb herausgelöst - steuerfreie Nutzungsgenossenschaften im Sinne des § 31 KStDV wären.

---

51) Siehe die Ausführungen oben in § 14 A.
52) Siehe die in § 15 Fußnote 47 zitierten Entscheidungen.
53) Anders formuliert im Leitsatz auch das Urt. d. BFH v. 2.10.1963 - I 15/62 - HFR 1964 S. 49 f.
54) Siehe oben in § 15 A. I. und § 15 A. III.
55) Urt. d. FG Nürnberg v. 27.4.1955 - I 51/53 DStZ (B) 1956 S. 167.

Für den Vergleich, welcher Geschäftszweig überwiegt, boten sich verschiedene Möglichkeiten an, z. B. der Vergleich der Umsätze, der Vergleich des Anlagevermögens oder der Gewinne. Die Rechtsprechung hat sich in dieser Frage kritiklos der Finanzverwaltung angeschlossen, die in den Körperschaftsteuer-Richtlinien seit jeher auf den Vergleich der jährlich erzielten Rohgewinne abgestellt hat[56]. Danach werden die Rohgewinne aus dem Kreditgeschäft und dem Warengeschäft bzw. sonstigen Geschäft gegenübergestellt. Auf Antrag können statt der Rohgewinne die Reingewinne für die Bestimmung des Hauptgeschäftszweigs herangezogen werden[57]. Die Rohgewinne aus dem Geld- und Kreditgeschäft bestehen in erster Linie aus dem Unterschied von Zinseinnahmen und Zinsausgaben. Im engen Rahmen des § 19 Abs. 1 KWG können auch die Dividenden aus Aktien und anderen Anteilsscheinen einen Teil des Roh- bzw. Reingewinns ausmachen. Zinseinnahmen bzw. Zinsaufwendungen, die aus Warenkrediten herrühren, sind jedoch beim Rohgewinn oder Reingewinn des Kreditgeschäfts auszuscheiden.

---

56) Abschn. 76 Abs. 3 KStR 1950 (BStBl I 1951 S. 509 ff.)
Abschn. 76 Abs. 3 KStR 1951 (BStBl I 1952 S. 567 ff.)
Abschn. 60 Abs. 3 KStR 1953 (BStBl I 1954 S. 235 ff.)
Abschn. 61 Abs. 3 KStR 1955 (BStBl I 1956 S. 243 ff.)
Abschn. 61 Abs. 3 KStR 1958 (BStBl I 1959 S. 901 ff.)
Abschn. 61 Abs. 3 KStR 1961 (BStBl I 1962 S. 897 ff.)
Abschn. 60 Abs. 3 KStR 1969.

57) Zur Ermittlung des Reingewinns auf Grund der Rohgewinne sind die allgemeinen Betriebsausgaben abzusetzen.

Einzelheiten der konkreten Ermittlung hatte die Rechtsprechung bisher nicht zu entscheiden. Bei der einzigen Ausnahme handelte es sich um die Frage, ob bei der Berechnung der Rohgewinne oder Reingewinne außerordentliche Erträge einer Rechnungsperiode aus Hilfsgeschäften einzubeziehen sind[58]. Hilfsgeschäfte gehören zum normalen Betriebsablauf jeder Genossenschaft. Wenn sich die Hilfsgeschäfte in einem Geschäftsjahr häufen bzw. ein einzelnes Hilfsgeschäft von besonderer Bedeutung für die Ertragssituation der Genossenschaft ist, können sich ein Veräußerungsgewinn und ein außerordentlicher Ertrag ergeben, die das Betriebsergebnis nachhaltig beeinflussen. Da zur Ermittlung des Hauptgeschäftszweigs Rohgewinne bzw. Reingewinne jährlich zu vergleichen sind, könnte ein solcher außerordentlicher Ertrag den herkömmlichen Hauptgeschäftszweig für ein Geschäftsjahr leicht ändern. Diese Möglichkeit wäre ausgeschaltet, wenn zur Vergleichsberechnung nur die dem Kreditgeschäft dienenden Zweckgeschäfte herangezogen würden. Diesen Standpunkt hat der BFH ausdrücklich abgelehnt[59]. Er hat auf die "nicht unerheblichen praktischen Schwierigkeiten" hingewiesen, die bei der Zerlegung des Gewinns aus jedem Geschäftszweig in ordentliche und außerordentliche Erträge entstehen

---

58) Urt. d. BFH v. 6.12.1960 - I 75/60 U - BStBl 1961 III S. 40.

59) Urt. d. BFH v. 6.12.1960 - I 75/60 U - BStBl 1961 III S. 40; so auch das Urt. d. FG München v. 11.11.1964 - II 50/64 - EFG 1965 S. 333 r. Sp. oben.

würden. Darüber hinaus sei es auch mit dem Sinn und Zweck des § 19 Abs. 2b KStG nicht vereinbar, daß ein Teil des Gewinns aus einem Geschäftszweig außer Ansatz bleibe. Denn das könnte dazu führen, daß z. B. in einem Jahr, in dem der prozentuale Anteil des Kreditgeschäfts unter der erforderlichen Hälfte liegt, durch die Ausklammerung eines für den Ertrag bedeutenden Hilfsgeschäfts das Ergebnis des Nicht-Kreditgeschäfts derartig gemindert wird, daß das Kreditgeschäft dennoch überwiegt und der ermäßigte Steuersatz für den Gesamtgewinn herangezogen wird. Das sei nicht gerechtfertigt, zumal die Hilfsgeschäfte zugunsten, aber auch zuungunsten des Kreditgeschäfts der Kreditgenossenschaft berücksichtigt würden.

Es sind somit die Erträge zu berücksichtigen, die insgesamt erzielt worden sind. Logischerweise kann es einer Genossenschaft dann auch nicht angelastet werden, wenn sie mehr Erträge hätte erzielen können, als sie in einem Wirtschaftsjahr tatsächlich erwirtschaftet hat. Hat eine Genossenschaft es unterlassen, z. B. Erträge aus bankfremder Tätigkeit zu erzielen, die sie leicht hätte erwirtschaften können, kann dieses Verhalten nicht steuerlich nachteilig ins Gewicht fallen, weil es einen Zwang zur Gewinnmaximierung nicht gibt.
Wie oben bereits erwähnt wurde, muß der Hauptgeschäftszweig jährlich ermittelt werden. Die Gewährung der Steuervergünstigung hängt dann nur davon ab, daß das Kreditgeschäft beim Vergleich der Rohgewinne oder Reingewinne überwogen hat. Deshalb stünden der Abschn. 76 Abs. 8 KStER 1951 und der Abschn. 18 KStR 1952, wenn sie heute noch Geltung besäßen, im Gegensatz zu § 19 Abs. 2b KStG.

In diesen Anweisungen hatte die Finanzverwaltung nämlich festgelegt, daß auch diejenigen Spar- und Darlehenskassen vorübergehend an der Steuervergünstigung für Kreditgenossenschaften teilnehmen, bei denen das Kreditgeschäft zwar nicht mehr überwiegt, aber zum Zeitpunkt der Währungsumstellung 1948 überwogen hat. Zu Recht hat der BFH[60] auf die rechtliche Unverbindlichkeit dieser Richtlinie für die Gerichte hingewiesen, da eine solche Übergangsregelung nur durch den Verordnungsgeber bzw. den Gesetzgeber hätte normiert werden dürfen[61].

B. Der Mitgliederkredit

Die Steuervergünstigung des § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG wird nur solchen Kreditgenossenschaften zuteil, die Kredite ausschließlich an Mitglieder gewähren. Die Beschränkung des begünstigten Tätigkeitsbereichs auf den Mitgliederkreis ist eine Voraussetzung, die für alle Genossenschaften gilt[62]. Für Kreditgenossenschaften

---

60) Urt. d. BFH v. 31.7.1963 - I 271/61 - HFR 1963 S. 444 f., hier S. 445 1. Sp. zweitletzter Abs.

61) Die Richtlinien insgesamt haben keinen normativen und damit für die Rechtsprechung bindenden Charakter. Es handelt sich bei ihnen vielmehr um verwaltungsinterne Anweisungen, die lediglich die nachgeordneten Behörden binden.

62) Vgl. die Ausführungen im ersten und zweiten Teil dieser Untersuchung, die sich mit der Warenrückvergütung und den land- und forstwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften beschäftigen.

hat der Gesetzgeber diese Voraussetzung sowohl in § 8 Abs. 2 Satz 1 GenG als auch in § 19 Abs. 2b Ziff. 1 KStG ausdrücklich aufgestellt. Diese strenge Einschränkung gilt jedoch nur für das steuerlich begünstigte Kreditgeschäft. Andere Geschäfte wie z. B. das Warengeschäft oder Tätigkeiten, die Geldanlagen darstellen, fallen nicht darunter. Daher ist es möglich, daß auch Nichtmitgliedergeschäfte von der Steuerermäßigung erfaßt werden, und zwar beispielsweise in dem Fall, in dem Spar- und Darlehenskassen neben dem Kreditgeschäft auch das Warengeschäft betreiben und das Kreditgeschäft trotz der beim Warengeschäft getätigten Nichtmitgliedergeschäfte überwiegt. Hier sind zugunsten einer bestimmten Genossenschaftsgruppe allgemeine genossenschaftliche Besteuerungsgrundsätze durchbrochen worden; die Verletzung des Grundsatzes, daß grundsätzlich Nichtmitgliedergeschäfte steuerlich erfaßt werden sollen, wird aber dadurch ausgeglichen, daß gerade der Teil, der nicht das Kreditgeschäft darstellt, den ermäßigten Steuersatz - ohne Rücksicht auf Mitglieder- oder Nichtmitgliedergeschäft - überhaupt anwendbar gemacht hat. Die Frage, ob die Grundsatzdurchbrechung gerechtfertigt ist, stellt sich aber für die Gerichte nicht, da der Erlaß des Reichsministers der Finanzen[63)], der bei Spar- und Darlehenskassen für die Gewährung der Steuervergünstigung lediglich das Überwiegen des Kreditgeschäfts festgesetzt hat, den Charakter übergeleiteter Rechtsnormen hat und damit für die Gerichte bindende Wirkung besitzt.

---

63) Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 11.Dezember 1939, RStBl 1939 S. 1198 ff.

I. Die Mitgliedschaft

Die Kreditgewährung ist nur dann steuerlich begünstigt, wenn der Kreditnehmer Mitglied der betreffenden Kreditgenossenschaft ist[64]. Das wirft im steuerlichen Bereich Probleme auf, die vor allem durch die in § 1 Abs. 3 StAnpG normierten, für das Steuerrecht geltende wirtschaftliche Betrachtungsweise hervorgerufen werden. Da ein steuerbegünstigter Kredit nur an ein Kreditgenossenschaftsmitglied gewährt werden darf, müßte hier eigentlich dargelegt werden, wie die Mitgliedschaft einer Genossenschaft erworben, übertragen oder beendet werden kann. Da diese Fragen bereits bei der Darstellung der Warenrückvergütung besondere Aktualität besaßen[65], sind alle mit der "Mitgliedschaft" zusammenhängenden Probleme bereits dort aufgeworfen und ihre Behandlung durch die Steuerrechtsprechung untersucht worden.

Zu einer Reihe von Fragen brauchte die Rechtsprechung jedoch bis heute noch nicht Stellung zu nehmen. Besondere Bedeutung haben für die Praxis die Fälle, in denen ein Mitgliederkredit ohne Mitwirkung der Kreditgenossen-

---

64) Diese Voraussetzung der Mitgliedschaft ist - wie oben in § 3 B. I. bereits ausführlich erörtert wurde - besonders deshalb wichtig, weil von ihr nicht nur die körperschaftsteuerlichen, sondern auch die bei der Gewerbesteuer, Einheitswertfeststellung und Vermögensteuer gewährten Vergünstigungen abhängen.

65) Und zwar bei dem Tatbestandsmerkmal des § 35 Abs. 1 KStDV "Erwirtschaftung im Mitgliedergeschäft", das oben in § 3 B. ausführlich behandelt worden ist.

schaft zu einem Nichtmitgliederkredit wird. Diese Fälle sind in den Körperschaftsteuer-Richtlinien 1969[66] angeführt und behandelt. Insoweit soll hier auf die Körperschaftsteuer-Richtlinien verwiesen werden.

II. Die Ausschließlichkeit des Mitgliedergeschäfts

§ 19 Abs. 2b Ziff. 1 und 2 KStG legt ausdrücklich fest, daß die Kredite "ausschließlich" an Mitglieder zu gewähren sind. Das Tatbestandsmerkmal "ausschließlich" steht in engem Zusammenhang mit der Voraussetzung "Mitglied" und ist ihr inhaltlich zuzuordnen. Auf Grund dieser Verbindung kann das Merkmal der Ausschließlichkeit nur bedeuten, daß bereits ein einziges Nichtmitgliedergeschäft, d. h. eine einzige Kreditgewährung an Nichtmitglieder der Kreditgenossenschaft, zum Ausschluß der Steuervergünstigung und zur Anwendung des vollen Steuersatzes auf das Gesamtgeschäft führt[67]. Da es sich bei § 19 Abs. 2b KStG um eine eng auszulegende Steuersatzregelung handelt, die inhaltlich

---

66) Abschn. 59 Abs. 2 Ziff. 1, 3, 4 und 5 KStR 1969. Bei diesen Fällen handelt es sich um den Tod eines Kreditnehmers, die Übertragung eines Gesellschaftsanteils an einer fortbestehenden Personengesellschaft des Handelsrechts und die Kreditgewährung an eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts.

67) Urt. d. BFH v. 24.2.1959 - I 197/58 U - BStBl 1959 III S. 201 f., hier S. 201 zweitletzter Abs.; Urt. d. FG Münster v. 19.11.1965 - II-VIIb 432-433/64 - EFG 1966 S. 384 f., hier S. 384 r. Sp. sechster Abs. von unten, mit Hinweis auf weitere zehn Urteile des RFH und BFH in den beiden nachfolgenden Absätzen.

die im steuerrechtlichen Bereich notwendige Ergänzung zu § 8 Abs. 2 Satz 1 GenG darstellt, führt schon ein einziges Nichtmitgliedergeschäft zur Vollbesteuerung. Diese starke Betonung des Mitgliedergeschäfts steht auch mit der Begriffsbestimmung in § 1 Abs. 1 GenG und dem Grundgedanken der genossenschaftlichen Förderung im Einklang, daß nämlich die Kreditgenossenschaft nur ihren Mitgliedern Kredit gewähren darf und soll, um der gegenseitigen Förderung der Mitglieder zu dienen.

Diese strenge Handhabung des Tatbestandsmerkmals "ausschließlich" ist aber trotzdem mehrmals von der Rechtsprechung durchbrochen worden. Grundsätzlich handelt es sich bei diesen Durchbrechungen um Fälle, in denen soziale Gesichtspunkte oder der Grundsatz der Unzumutbarkeit eine Gewährung der Steuervergünstigung trotz eines Nichtmitgliederkredits rechtfertigten. Der BFH erwähnt in seinem Bescheid vom 2. Juni 1959[68], daß bereits ein einziges Nichtmitgliedergeschäft zur Versagung der Steuervergünstigung führe, es sei denn, das Geschäft sei aus "besonderen Gründen" oder wegen "Geringfügigkeit" unbeachtlich. Eine Erläuterung, wann besondere Gründe vorliegen bzw. wann Nichtmitgliedergeschäfte in diesem Zusammenhang noch geringfügig sind, fehlt. Die gleiche Formulierung verwendet das FG Münster[69],

---

68) Bescheid d. BFH v. 2.6.1959 und Urt. v. 29.9.1959 - I 37/59 U - BStBl 1959 III S. 486 1. Abs. des Bescheids.

69) Urt. d. FG Münster v. 19.11.1965 - II-VII b 432-433/64 - EFG 1966 S. 384 f., hier S. 384 sechster Abs. von unten.

setzt jedoch hinter den Ausnahmefall "besondere Gründe" in Parenthese das erläuternde "wegen einer Zwangslage der Genossenschaft". Damit soll offenbar zum Ausdruck gebracht werden, daß noch nicht jedes durch eine berücksichtigungswerte Zwangslage bedingte Nichtmitgliedergeschäft negativen Einfluß auf die Gewährung des ermäßigten Steuersatzes haben soll. Die "besonderen Gründe" hat die Rechtsprechung unkritisch aus den jeweilig gültigen Körperschaftsteuer-Richtlinien, die nur Verwaltungsvorschriften darstellen[70], übernommen. So verwies das FG München[71] auf die Körperschaftsteuer-Richtlinien 1953, die für den zu beurteilenden Sachverhalt Geltung hatten, und gestattet "Erleichterungen von dieser strengen Voraussetzung" für die Gewährung von Krediten an Vertriebene, Heimatvertriebene und Sowjetzonenflüchtlinge im Sinne des Bundesvertriebenengesetzes. Das gleiche galt für Kriegsopfer, Kriegssachgeschädigte, Evakuierte und Spätheimkehrer. Es mußte sich bei den Krediten jedoch um Nichtmitgliederkredite handeln, die nicht aus Mitteln der Kreditgenossenschaft stammten, sondern aus Haushalts-, Soforthilfe-, Lastenausgleichs- und ERP-Mitteln, die von der Kreditgenossenschaft auf fremde Rechnung und zweckgebunden gewährt wurden. Bei diesen Kreditgewährungen handelte es sich nicht um eigene Mittel der Kreditgenossenschaften; daher ist die unterschied-

---

70) Vgl. das Urt. d. BFH v. 31.7.1963 - I 271/61 - HFR 1963 S. 444 f., hier S. 445 zweitletzter Abs.

71) Urt. d. FG München v. 9.7.1958 - III 194/57 - DStZ (B) 1958 S. 445 ff., hier S. 446 l. Sp. 3. Abs.

liche Behandlung dieser Kreditgewährungen an Nichtmitglieder im Ergebnis zu rechtfertigen. Bedenklich erscheint aber die kritiklose Übernahme einer Anzahl von Ausnahmen, die von der Finanzverwaltung gemacht worden sind, während an zahlreichen anderen Stellen die enge Auslegung der gesetzlichen Vorschrift von der Rechtsprechung betont wird.

Weitere Ausnahmen läßt das FG München entsprechend den Körperschaftsteuer-Richtlinien 1953 "im Rahmen der sozialen Fürsorge oder Förderung des Wohnungsbaus" zu, wenn Kredite an die eigenen Arbeitnehmer, die aber keine Mitglieder der Kreditgenossenschaft sind, zu diesen Zwekken gewährt werden.

Dieser Katalog wird in Abschn. 59 Abs. 4 Ziff. 1 bis 6 KStR 1959 noch erheblich erweitert. Da die Rechtsprechung in den dort erwähnten Fällen mit Ausnahme der Ziffer 4 noch keine Entscheidungen zu treffen brauchte, soll es bei diesem Hinweis bleiben; die bereits geäußerten Bedenken, daß die von der Finanzverwaltung angeordneten Ausnahmen kritiklos und ohne ein Wort der Begründung - insbesondere bei einem ausnahmefeindlichen, klaren Gesetzeswortlaut - in die Entscheidungen übernommen wurden, als ob die Richtlinien Rechtssatzcharakter hätten und damit für die Gerichte verbindlich wären, soll hier noch einmal betont werden.

Die Finanzrechtsprechung[72] läßt noch eine wichtige und

---

72) Urt. d. FG Münster v. 19.11.1965 - II-VII b 432-433/64 - EFG 1966 S. 384 f.;
Bescheid und Urt. d. BFH v. 2.6.1959/29.9.1959 - I 37/59 U - BStBl 1959 III S. 486;
Urt. d. BFH v. 5.2.1969 - I R 39/66 - BFHE Bd. 95 S. 317 ff.

begründete andere Ausnahme von der "Ausschließlichkeit" des Mitglieder-Kreditgeschäfts zu. Es sind Fälle möglich, in denen die Kreditgenossenschaft, d.h. die vertretungsberechtigten Organe, nicht weiß, daß es sich bei einem Geschäft um eine Kreditgewährung an Nichtmitglieder handelt. Grundsätzlich ist eine solche Unkenntnis der Steuerschädlichkeit eines Sachverhalts oder ein entsprechender Irrtum ohne Einfluß auf die Versagung der Steuervergünstigung[73]. Denn nicht der Wille oder die Kenntnis der Genossenschaftsorgane ist entscheidend, sondern der objektive Sachverhalt[74]. Das FG Münster[75] erkennt jedoch an, daß "zur Vermeidung unbilliger Härten" die subjektive Seite nicht gänzlich unberücksichtigt bleiben darf. Wichtig ist, daß die Kreditgenossenschaft "alles ihr Zumutbare"[76] getan hat, um einen Nichtmitgliederkredit zu vermeiden. Dabei obliegt der Genossenschaft der Nachweis, daß sie die Nichtmitglieds-Eigenschaft des Kreditnehmers nicht kannte, da die Organe alle rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten haben, Einblick in die Geschäfte zu nehmen bzw. Kontrolle und Aufsicht zu üben. "Alles ihr Zumutbare" hat die Genossenschaft

---

73) Bescheid und Urt. d. BFH v. 2.6.1959/29.9.1959 - I 37/59 U - BStBl 1959 III S. 486, hier S. 486 1. Sp. letzter Abs.

74) Urt. d. FG Münster v. 19.11.1965 - II-VII b 432-433/64 - EFG 1966 S. 384 f., hier S. 385 2. Abs.

75) Das Urt. d. FG Münster v. 19.11.1965 - II-VII b 432-433/64 - EFG 1966 S. 384 f. stützt sich speziell auf den Bescheid des BFH v. 2.6.1959 - I 37/59 U - BStBl 1959 III S. 486, hier S. 486 1. Sp. letzter Abs.

76) Urt. d. FG Münster v. 19.11.1965, a.a.O., hier S. 385 letzter Abs.; vgl. auch den Bescheid des BFH v. 2.6.1959, a.a.O., hier S. 486 1. Sp. 2. Abs.

erst dann getan, wenn sie sich durch strenge Überwachung der Geschäftsführung unterrichtet hält und die Kontrollmaßnahmen objektiv zur Vermeidung von Nichtmitgliedergeschäften geeignet sind[77].

Diese Überlegungen gelten jedoch nur für den Fall, daß die Genossenschaftsorgane keine Kenntnis von der steuerschädlichen Kreditgewährung hatten und auch nicht haben konnten. Dazu gehört der spezielle Fall, daß zwar ein Angestellter der Genossenschaft, nicht aber die Organe von dem Nichtmitgliedergeschäft wissen und die Kontrollmaßnahmen sich deshalb als wirkungslos erwiesen haben, weil der Angestellte die Kreditgewährung in strafrechtlich relevanter Weise verschleiert hat, so daß sämtliche Überprüfungen den Sachverhalt jahrelang nicht aufdecken konnten. "Es wäre eine unbillige Härte i. S. des vorerwähnten BFH-Urteils vom 29.9.1959 (a.a.O.), wenn unabwendbare Untreuehandlungen eines Angestellten der Genossenschaft außer den unmittelbaren Verlusten hieraus auch noch steuerliche Nachteile brächten, für die in der Regel ebenfalls Schadensersatz nicht zu erlangen ist. Die Besteuerung der Genossenschaft würde dann nicht mehr nur von ihrem wirklichen Geschäftsgebaren, sondern von unabwendbaren Zufälligkeiten abhängig werden"[78]. Dieser Ansicht ist bei-

---

77) Urt. d. BFH v. 5.2.1969 - I R 39/66 - BFHE Bd. 95 S. 317 ff., hier S. 320 3. Abs. Siehe auch Abschn. 59 Abs. 4 Ziff. 4 KStR 1969.

78) Urt. d. FG Münster v. 19.11.1965 - II-VII b 432-433/64 - EFG 1966 S. 384 f., hier S. 385 3. Abs.

zupflichten. Untauglich ist jedoch das weitere Argument des FG Münster, daß eine absolute Anwendung des § 19 Abs. 2b KStG[79] nicht mit den entsprechenden Verwaltungsanweisungen und ihren zahlreichen Ausnahmeregelungen in Einklang stehe. Nach dem Rechtsstaatsprinzip und dem aus ihm fließenden Prinzip der Gewaltenteilung hat sich die von den Gerichten durchzuführende Auslegung eines Rechtssatzes nicht an den Anweisungen der Verwaltungsbehörden zu orientieren, sondern muß umgekehrt beim Erlaß von Verwaltungsvorschriften die von den Gerichten vorgenommene Auslegung des Rechtssatzes bindend berücksichtigt werden. Aus dieser Sicht war das vom FG Münster verwendete Argument wenig dienlich, die Ausnahme von der Voraussetzung "ausschließlich" zu begründen.

Die Untersuchung der Steuerrechtsprechung hat im Hinblick auf das Tatbestandsmerkmal "ausschließlich" ergeben, daß auf Grund der Berücksichtigung sozialer und billiger Gesichtspunkte eine Auslegung stattgefunden hat, die einer Interpretation "contra legem" nahekommt. So weit zu gehen, ist bedenklich. Es wäre nämlich die Aufgabe des Gesetzgebers bzw. des vom Gesetzgeber ermächtigten Verordnungsgebers, Gegenausnahmen von einer Ausnahmeregelung zu normieren. Auf keinen Fall sollte diese spezifisch gesetzgeberische Tätigkeit in verfassungsrechtlich bedenklicher Weise der obersten Finanzverwaltungsbehörde überlassen bleiben.

---

79) In der damaligen Entscheidung handelte es sich noch um den genau gleichlautenden § 33 KStDV 1955/1968.

Trotz dieser Einschränkung soll und muß zugegeben werden, daß das von der Rechtsprechung erzielte Ergebnis nicht unbillig und vertretbar ist. Im Interesse des sachgerechten Ergebnisses sollen daher die gegen die Rechtsprechung geäußerten Bedenken zurückgestellt werden.

Was sonst den Inhalt, der Urteile zum Tatbestandsmerkmal "ausschließlich" betrifft, ist abschließend festzustellen, daß auch hier die Steuerrechtsprechung ein erfreuliches Maß an Übereinstimmung und inhaltlicher Kontinuität erzielt hat. Abweichungen in den Leitsätzen und Urteilsgründen der einzelnen Entscheidungen hat es nicht gegeben.

Lebenslauf

Am 1.3.1945 wurde ich in Zeitz geboren. Meine Eltern sind der Studiendirektor Hugo Gerwing und seine Ehefrau Magdalene, geb. Böttger. Ich bin deutscher Staatsangehöriger.
Im Jahre 1951 wurde ich in Höxter/Wester eingeschult. 1955 bestand ich, nachdem meine Eltern, meine beiden Geschwister und ich nach Münster umgezogen waren, die Aufnahmeprüfung am Städtischen Ratsgymnasium in Münster. Den neusprachlichen Zweig dieser Schule besuchte ich von Ostern 1955 (Sexta) bis zum Abitur am 21.2.1964. Im Schuljahr 1961/62 war ich als Austauschschüler des American Field Service ein Jahr in Lakeland, Florida.

Vom Sommersemester 1964 an studierte ich Betriebswirtschaftslehre und Rechtswissenschaften an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster. Am 2.3.1970 bestand ich die erste juristische Staatsprüfung vor dem Justizprüfungsamt beim Oberlandesgericht Hamm. Von August 1970 bis Mai 1972 war ich wissenschaftliche Hilfskraft am Institut für Genossenschaftswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität in Münster. Am 1.3.1971 hatte ich den Vorbereitungsdienst im Bezirk des OLG Hamm begonnen, der mit der zweiten juristischen Staatsprüfung am 25.7.1974 vor dem Landesjustizprüfungsamt in Düsseldorf zu Ende ging. Seit August 1974 bin ich als Rechtsanwalt in Coesfeld tätig.